
Rivista di Dottrina Fiscale

1/2022

Editoriale Scientifica

Direttore Responsabile:

Pietro Boria

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università la Sapienza di Roma

Comitato di Direzione:

Pietro Boria

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università la Sapienza di Roma

Francesco D'Ayala Valva

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università dell'Aquila

Pasqualina Farina

Professoressa Associata, abilitata Ordinaria, di procedura civile, presso l'Università la Sapienza di Roma

Giuseppe Ingraio

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Messina

Rossella Miceli

Professoressa Ordinaria di diritto tributario, presso l'Università la Sapienza di Roma

Maurizio Orlandi

Professore Associato, abilitato Ordinario, di diritto dell'Unione europea, presso l'Università la Sapienza di Roma

Francesco Pepe

Professore Associato, abilitato Ordinario, di diritto tributario, presso l'Università di Sassari

Franco Picciaredda

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università Cagliari

Paolo Puri

Professore Associato, abilitato Ordinario, di diritto tributario, presso l'Università di Benevento

Paola Rossi

Professoressa Associata, abilitata Ordinaria, di diritto tributario, presso l'Università Giustino Fortunato

Pietro Selicato

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università la Sapienza di Roma

Comitato di Redazione:

Giulia Boletto

Professoressa Associata di diritto tributario, presso l'Università di Pisa

Susanna Cannizzaro
Dottoranda di ricerca, Ricercatore di diritto tributario

Mario Cardillo
Professore Associato di diritto tributario, presso l'Università di Foggia

Filippo Dami
Professore Associato di diritto tributario, presso l'Università di Siena

Nicola Fortunato
Professore Associato di diritto tributario, presso l'Università di Bari

Carla Lollo
Dottoranda di ricerca, Ricercatrice di diritto tributario, presso l'Università telematica UniCusano

Marcella Martis
Professoressa Associata di diritto tributario, presso l'Università di Cagliari

Francesco Odoardi
Dottore di ricerca, Ricercatore di diritto tributario, presso l'Università del Salento

Andrea Poddighe
Professore Associato di diritto tributario, presso l'Università di Cagliari

Gianluca Selicato
Professore Associato di diritto tributario, presso l'Università di Bari

Cesare Borgia
Dottorando di ricerca

Federica Campanella
Dottoranda di ricerca

Avv. Francesco Corda
Dottore di ricerca

Roberta Corriere
Dottoranda di ricerca

Avv. Federica Niccolini
Dottoranda di ricerca

Avv. Ferdinando Peddis
Dottore di ricerca

Avv. Lorenzo Pennesi
Dottore di ricerca

Filippo Pietrosanti
Dottorando di ricerca

Lucrezia Piva
Dottoranda di ricerca

Giada Strommillo
Dottoranda di ricerca

Avv. Rosy Virzi
Dottoranda di ricerca

Coordinatore del Comitato di Redazione: Prof.ssa Rossella Miceli

Peer review:

Marco Allena
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore

Guido Alpa
Professore Ordinario di diritto civile, presso l'Università Sapienza di Roma

Fabrizio Amato
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università degli Studi di Napoli Federico II

Luisa Avitabile
Professoressa Ordinaria di filosofia del diritto, presso l'Università Sapienza di Roma

Gaetano Azzariti
Professore Ordinario di diritto pubblico, presso l'Università Sapienza di Roma

Stefano Bellomo
Professore Ordinario di diritto del lavoro, presso l'Università Sapienza di Roma

Clelia Buccico
Professoressa Ordinaria di diritto tributario, presso l'Università degli studi della Campania Luigi Vanvitelli

Enzo Cannizzaro
Professore Ordinario di diritto internazionale, presso l'Università Sapienza di Roma

Alfonso Celotto
Professore Ordinario di diritto costituzionale, presso l'Università degli Studi Roma Tre

Andrea Colli Vignarelli
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Messina

Alberto Comelli

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Parma

Angelo Contrino

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università commerciale Luigi Bocconi

Paola Coppola

Professoressa Ordinaria di diritto tributario, presso l'Università di Cagliari

Giuseppe Corasaniti

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Brescia

Roberto Cordeiro Guerra

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Firenze

Francesco Crovato

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Ferrara

Valeria De Bonis

Professoressa Ordinaria di Scienza delle finanze, presso l'Università Sapienza di Roma

Lorenzo Del Federico

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Chieti-Pescara

Enrico Del Prato

Professore Ordinario di diritto civile, presso l'Università Sapienza di Roma

Luca Di Donna

Professore Ordinario di diritto privato, presso l'Università Sapienza di Roma

Oliviero Diliberto

Professore Ordinario di diritto romano, presso l'Università Sapienza di Roma

Valerio Ficari

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Roma Tor Vergata

Stefano Fiorentino

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università Parthenope

Guglielmo Frasoni

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Foggia

Emma Galli

Professoressa Ordinaria di scienza delle finanze, presso l'Università Sapienza di Roma

Fabio Giglioni

Professore Ordinario di diritto amministrativo, presso l'Università Sapienza di Roma

Andrea Giovanardi
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Trento

Alessandro Giovannini
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Siena

Marco Greggi
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Ferrara

Agostino Ennio La Scala
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Palermo

Maurizio Logozzo
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore

Alberto Marcheselli
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Genova

Enrico Marello
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Torino

Arturo Maresca
Professore Ordinario di diritto del lavoro, presso l'Università Sapienza di Roma

Giuseppe Marini
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università degli Studi Roma Tre

Giuseppe Marino
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Milano

Giuseppe Melis
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università LUISS

Sebastiano Maurizio Messina
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Verona

Francesco Montanari
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Chieti-Pescara

Laura Moscati
Professoressa Ordinaria di storia del diritto, presso l'Università Sapienza di Roma

Salvatore Muleo
Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università della Calabria

Maria Pierro
Professoressa Ordinaria di diritto tributario, presso l'Università di Insubria

Cesare Pinelli

Professore Ordinario di diritto pubblico, presso l'Università Sapienza di Roma

Francesco Pistolesi

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Siena

Bernardino Quattrococchi

Ordinario di economia e gestione imprese, presso l'Università Sapienza di Roma

Gaetano Ragucci

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Milano

Filippo Reganati

Professore Ordinario di Economia Politica, presso l'Università Sapienza di Roma

Guido Salanitro

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Catania

Elena Tassi

Professoressa Ordinaria di diritto romano, presso l'Università Sapienza di Roma

Francesco Tundo

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Bologna

Antonio Felice Uricchio

Professore Ordinario di diritto tributario, presso l'Università di Bari

Franco Vallocchia

Professore Ordinario di diritto romano, presso l'Università Sapienza di Roma

RIVISTA DI DOTTRINA FISCALE

Anno I – N.1/2022

INDICE

PIETRO BORIA	<i>Premessa alla rivista</i>	11
PIETRO BORIA	<i>No taxation without representation. La formazione storica del principio del consenso alla tassazione</i>	13
ROSSELLA MICELI	<i>Economia sociale di mercato e sistema tributario nazionale. Prime riflessioni.</i>	51
PAOLO PURI	<i>Riflessioni sul Processo telematico tributario con particolare riguardo ai vizi di forma</i>	83
FRANCESCO PEPE	<i>Basi concettuali e metodologiche per lo sviluppo di una teoria generale (e plurale) dell'invalidità nel settore tributario</i>	107

MAURIZIO ORLANDI	<i>Imposte progressive sulle imprese, capacità contributiva, e diritto dell'Unione europea</i>	183
FRANCO PICCIAREDDA	<i>Efficacia ultra partes della sentenza nella solitadietà tributaria</i>	211
LORENZO PENNESI	<i>Gli obblighi di monitoraggio fiscale applicati al trust estero: questioni irrisolte e prospettive evolutive</i>	237
ROSY VIRZÌ	<i>La nuova transazione fiscale: problematiche operative in una prospettiva europea</i>	263
PIETRO BORIA	<i>Un nuovo patto fiscale per l'Italia. Un progetto di manovra di finanza pubblica</i>	301

Tutti i contributi pubblicati nella Rivista di Dottrina Fiscale sono stati sottoposti alla valutazione collegiale da parte del Comitato di Direzione e alla revisione anonima da parte di uno dei componenti del Comitato Scientifico dei revisori.

Il codice etico e il regolamento della Rivista di Dottrina Fiscale, in ossequio ai criteri di qualità dettati dall'ANVUR, sono disponibili e liberamente accessibili al sito internet della rivista <https://www.dottrinafiscale.it/>

PREMESSA ALLA RIVISTA

di Pietro Boria

La Rivista di Dottrina Fiscale viene inaugurata con questo primo numero.

Si tratta, come evidente già dal titolo, di una rivista di carattere accademico e scientifico rivolta all'ampia platea di studiosi del diritto tributario che intendono approfondire tematiche giuridiche poste da questo settore ordinamentale.

In particolare, questa Rivista è destinata a contenere tipicamente contributi della dottrina su temi della fiscalità nazionale, europea e internazionale. Nella Rivista, pertanto, non verranno riportati documenti giuridici – come normativa, giurisprudenza, prassi amministrativa – che possono essere agevolmente reperiti su altre fonti.

Ed invero, le riviste scientifiche, oramai, assumono sempre più il carattere di uno strumento per l'approfondimento e non per l'informazione normativa, per l'analisi delle criticità giuridiche e non per la descrizione della disciplina.

Proprio in tale prospettiva, assume significato la predisposizione di un ulteriore contenitore di contributi dottrinali che si affianca ed aggiunge a quelli, molto autorevoli, già esistenti.

L'obiettivo generale di questa rivista periodica – semestrale almeno in una prima fase - è quello di fornire spunti ed elementi ricostruttivi per tracciare una teoria del fenomeno fiscale che possa valere (perlomeno negli auspici di chi scrive) da premessa logica per lo studio del diritto tributario, sia sotto il profilo normativo, sia nella dimensione istituzionale, economica e della finanza pubblica.

Il fenomeno fiscale costituisce un fattore decisamente rilevante per la coesistenza delle (plurime) comunità a cui ciascun individuo appartiene. Ed invero, il potere tributario va considerato come un elemento fondante dell'ordine sociale.

La determinazione del livello di risorse da mettere al servizio dei programmi collettivi e la fissazione dei criteri di distribuzione tra i consociati costituiscono, infatti, meccanismi essenziali per la stessa sussistenza della comunità (nazionale, locale, europea) e producono la rappresentazione della logica di coesione e di partecipazione che, per l'appunto, esprime la visione del gruppo e del vivere insieme.

Così, il potere tributario si presenta come uno dei dati qualificanti dell'immagine della comunità, auto-referenziale poiché rivolta tipicamente a sé stessa, e quindi auto-generata.

Il potere tributario si atteggia pertanto a fondamentale "legatura sociale" che spiega le ragioni ed i modi di appartenenza all'interno della comunità (nazionale, locale, europea).

Naturalmente, questa Rivista adotterà i parametri ormai consolidati dei contributi dottrinali, valorizzando l'originalità della ricerca, il rigore metodologico, la coerenza argomentativa, l'ampiezza bibliografica e delle fonti. Con pari naturalezza verrà rispettata, in modo assoluto, l'indipendenza del pensiero dell'Autore e la libertà dei contenuti scientifici prospettati.

I contributi che verranno pubblicati avranno superato il giudizio di un valutatore esterno alla Direzione ed indipendente, secondo i meccanismi della *blind peer review* stabiliti dall'ANVUR.

La Direzione si impegna altresì a supportare gli Autori nel lavoro di studio e di ricerca attraverso forme di dialogo ragionato con altri esperti delle materie trattate, nella convinzione che il pensiero dottrinale esprime i migliori risultati a seguito del confronto con colleghi per ragionare, discutere, approfondire, sviluppare insieme i temi giuridici.

L'auspicio è che questa nuova Rivista possa fornire adeguati elementi di ragionamento intorno alla funzione fiscale, e quindi ad un fattore decisivo della qualità della dimensione esistenziale.

Lo studio del diritto tributario può infatti contribuire alla ottimizzazione delle azioni, individuali e collettive, che guidano il vivere insieme.

"La grammatica dell'azione – l'azione è l'unica facoltà umana che esige una pluralità di uomini – e la sintassi del potere – il potere è l'unico attributo umano che si esplica solo in quello spazio terreno fra gli uomini per mezzo del quale gli uomini sono reciprocamente collegati – confluiscono nell'atto della fondazione, grazie alla facoltà di fare e mantenere le promesse, che nel campo della politica è forse la più alta delle promesse" (H. ARENDT *Sulla rivoluzione*, 1963, trad. ital. Torino 2009, 199).

NO TAXATION WITHOUT REPRESENTATION. LA FORMAZIONE STORICA DEL PRINCIPIO DEL CONSEN- SO ALLA TASSAZIONE

di Pietro Boria

SOMMARIO: 1. No taxation without representation in Inghilterra nel XVII sec.. – 1.1. Le origini della riserva di legge: la Petition of rights del 1640. – 1.2. Segue: il Bill of rights del 1689. – 1.3. No taxation without representation nel costituzionalismo inglese. – 1.4. Il pensiero di Hobbes conferma la contrapposizione tra interessi individuali ed interesse pubblico alla percezione dei tributi. – 1.5. Il pensiero di Locke: il primato dell'individuo e la strumentalità del potere tributario alla sicurezza e al benessere individuale. – 1.6. Il passaggio dal potere del sovrano al potere dello Stato quale carattere qualificatorio del costituzionalismo inglese in materia fiscale. – 2. Il consenso alle imposte nella Rivoluzione americana. – 2.1. Il consenso alle imposte nella Rivoluzione americana. – 2.2. La vocazione democratica della dottrina americana. – 2.3. La rappresentanza democratica come elemento fondamentale della Rivoluzione americana. – 2.4. La teoria del consenso popolare rispetto alla legislazione fiscale negli Stati Uniti d'America (no taxation without representation). – 3. Il principio del consenso popolare nella Rivoluzione francese. – 3.1. La Rivoluzione francese e la Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino. – 3.2. Il consenso popolare del modello costituzionale dell'illuminismo francese. – 3.3. Segue. La tutela della sfera economica favorisce l'adesione a modelli di consenso popolare al tributo. – 3.4. Il pensiero di Montesquieu sulla funzione fiscale. – 4. Considerazioni generali sul processo evolutivo del principio del consenso alla tassazione. – 4.1. La trasformazione del potere tributario a seguito di eventi rivoluzionari e le prime carte costituzionali. – 4.2. Le linee di sviluppo del potere tributario fiscale nel costituzionalismo moderno. – 4.3. Distinzione della tradizione anglosassone, ispirata alla protezione dell'individuo, rispetto alla tradizione continentale, orientata alla tutela dello Stato. – 4.4. La connotazione del potere tributario a seguito delle rivoluzioni dello Stato moderno. – 4.5. L'emersione di un nucleo comune al costituzionalismo moderno: la spersonalizzazione del potere tributario. – 4.6. Si sviluppa l'idea di un diritto tributario come contenitore del potere tributario

Abstract: Con le rivoluzioni del XVII secolo e del XVIII secolo e con l'affermazione del costituzionalismo moderno cambia il modello di esercizio del potere tributario, imponendosi la contrattazione tra l'autorità del sovrano ed il consenso parlamentare (al posto della sola decisione autoritaria del sovrano). In ciascuno dei paesi coinvolti (Inghilterra, Stati Uniti d'America e Francia) si assiste ad una metamorfosi dell'ordine fiscale che vale a modificare la portata concettuale del codice sociale.

A partire dalle rivoluzioni dello Stato moderno, la funzione fiscale può essere identificata come un valore che permea intrinsecamente il sistema tributario.

* Professore ordinario di *diritto tributario* presso l'Università Sapienza di Roma.

Il potere tributario viene così innervato dalla finalità collettiva di perseguire il bene comune, secondo la determinazione non più auto-referenziale del sovrano e dell'oligarchia dominante, bensì stabilita in base al consenso parlamentare rappresentativo di una volontà popolare diffusa.

Abstract: With the revolutions of the seventeenth and eighteenth centuries and the rise of modern constitutionalism, the model for the exercise of taxation power changes, imposing bargaining between the authority of the sovereign and parliamentary consensus (instead of the sovereign's authoritarian decision alone). In each of the countries involved (England, the United States of America and France), there is a metamorphosis of the fiscal order that is worth changing the conceptual scope of the social code.

Beginning with the revolutions of the modern state, the tax function can be identified as a value that intrinsically permeates the tax system.

Tributary power is thus innervated by the collective purpose of pursuing the common good, according to the determination no longer self-referential to the sovereign and the ruling oligarchy, but established on the basis of parliamentary consensus representative of a widespread popular will.

1. No taxation without representation in Inghilterra nel XVII sec.

1.1. Le origini della riserva di legge: la *Petition of rights* del 1640

Nell'ambito del confronto politico/istituzionale tra classi politiche (aristocrazia e borghesia) nella Inghilterra del XVII sec., il Parlamento provvide a redigere una dichiarazione dei propri diritti (*Petition of rights*)¹ in cui si stabilì che “*la nazione non doveva essere costretta a pagare prestiti forzosi o imposte che non fossero state votate dal Parlamento*”. Si trattava di un documento costituzionale di elevato valore simbolico che introduceva limitazioni significative al potere monarchico e che quindi costituiva il fondamento della funzione rappresentativa della nazione in capo al Parlamento².

Successivamente, il principio della *Petition of rights* secondo cui era illegale stabilire tributi senza il consenso del Parlamento venne confermato con il Lungo Parlamento, che durò in carica per più di 11 anni (dal 3 novembre 1640)³. In tale

¹ Vedi in argomento, nella prospettiva fiscale, G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, 36 ss. Cfr. altresì H.M. GROVES, *La finanza di uno Stato moderno*, New York, 1950, trad. it., Milano 1953, 724 ss.

² È diffuso il convincimento che la *Petition of rights* costituisce il fondamento storico dell'istituto della riserva di legge. Cfr. P. BARILE, *Il soggetto privato nella costituzione italiana*, Padova, 1953, 232.

³ Vedi H.A. FISCHER, *Storia d'europa*, II, trad. ital. Roma – Bari, 1961, 247 ss.

epoca il rapporto tra monarchia e borghesia rappresentata dal Parlamento si inaspri progressivamente e sfociò nella guerra civile del 1642 che durò alcuni anni e terminò con l'affermazione del partito popolare, guidato da Oliver Cromwell nel 1648, con conseguente espulsione di Carlo I dal regno (1649)⁴.

L'incapacità della nuova classe dirigente di interpretare le esigenze sociali e le preoccupazioni della borghesia, intimorita dal rischio di una ulteriore rivoluzione radicale, portarono ad una restaurazione monarchica. Così nel 1660 venne richiamato dall'esilio Carlo II in un contesto istituzionale comunque rinnovato rispetto alla tradizione assolutista: il re doveva rispettare i limiti costituzionali espressi dalla *Petition of Rights* e dagli Statuti, vincolandosi ad un esercizio del potere congiunto col Parlamento⁵. Era considerato così pacifico che il re non potesse introdurre imposte senza la previa autorizzazione espressa da una legge del Parlamento⁶.

1.2. Segue: il Bill of rights del 1689

Per un lungo tempo (1660-1678) la coesistenza tra le due istituzioni fu pacifica; anzi nel Parlamento si andò affermando una fazione filo-monarchica che sosteneva la politica del re rispetto ai bisogni della nazione⁷. In tale periodo si formò un duplice schieramento tra partiti (che fu alla base della successiva contrapposizione tra *Tories* e *Whigs*) intorno alla posizione di principio assunta: da un lato, stava il partito che difendeva gli interessi della Corona e l'autorità del re, attribuendo carattere strumentale al Parlamento come istituzione rappresentativa ma pur sempre riconducibile al potere unitario e assorbente del monarca; dall'altro lato, si poneva la parte che celebrava la funzione rappresentativa degli interessi popolari e dei diritti soggettivi in capo al Parlamento e che quindi sosteneva una contrapposizione col sovrano⁸. Proprio con riguardo a tale ultima impostazione ideologica, veniva espressa la necessità di una partecipazione dei cittadini, attraverso la legge del Parlamento, ad una compressione dei propri diritti di proprietà, che significavano altresì una riduzione di libertà; ne conseguì l'esaltazione del principio del consenso alla tassazione (*no taxation without representation*) già previsto dalla *Petition of Rights* del 1629 quale baluardo delle libertà inglesi⁹.

⁴ Cfr. A. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, Bologna, 2001, 191 ss.; J.P. COOPER, *La caduta della monarchia Stuart*, in AA. VV., *Storia del mondo moderno. La decadenza della Spagna e la guerra dei trenta anni*, IV, Cambridge, 1970, 670 ss.

⁵ Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, cit., 196 ss.

⁶ Cfr. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 45.

⁷ Cfr. E.S. DE BEER, *La rivoluzione inglese*, in AA. VV. *Storia del mondo moderno. L'ascesa della Gran Bretagna e della Russia*, VI, Cambridge, 1970, trad. it., Milano, 1971, 230 ss.

⁸ Vedi G. REBUFFA, *Costituzione e costituzionalismi*, Torino, 1990.

⁹ Cfr. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 49.

La tensione tra i due partiti sfociò nuovamente in una fase storica di forte contrasto, che determinò il continuo scioglimento del Parlamento ed il ripudio del re da parte di larga parte della nazione¹⁰. Si arrivò così alla “gloriosa rivoluzione” del 1688 che portò alla fuga del re – Giacomo II, figlio di Carlo II – ed all’avvio di una nuova fase di governo parlamentare¹¹.

Nel 1689 venne promulgata la Dichiarazione dei diritti (*Bill of rights*) formulata dalle Camere del Parlamento e riconosciuta successivamente dal nuovo re che assunse la corona britannica – Guglielmo d’Orange. In tale provvedimento venne ribadito che il re era sottoposto alle leggi del Parlamento e che, con particolare riguardo alla materia fiscale, la legge di autorizzazione all’applicazione di tributi sarebbe stata votata anno per anno¹². Il *Bill of Rights* del 1689, in cui è espressamente vietato al potere esecutivo di imporre tributi senza la previa autorizzazione parlamentare, viene comunemente considerato come la prima enunciazione formale del principio del “*no taxation without representation*”¹³.

Ne conseguì, pertanto, che l’esercizio della funzione fiscale, posta a fondamento dell’acquisizione di adeguate risorse finanziarie per lo sviluppo del paese, era rimessa ad una costante valutazione da parte del Parlamento da effettuare ciascun anno. La dottrina del potere personale del re (con particolare riguardo al potere tributario) si trasformò nella dottrina impersonale della sovranità del Parlamento¹⁴.

Tale approvazione dei tributi da parte dell’organo rappresentativo determinò peraltro una maggiore adesione popolare al prelievo fiscale, essendo stata rimossa la sfiducia verso l’arbitrio del monarca assoluto¹⁵. I nuovi tributi – in specie, l’imposta fondiaria (*land tax* istituita nel 1692) e alcune accise sulla produzione di generi di consumo – produssero un significativo incremento di gettito fiscale¹⁶. In specie, la *land tax* costituì la fonte primaria della tassazione inglese per tutto il Settecento¹⁷.

Il Parlamento – ed in specie la Camera dei Comuni – andò acquisendo un potere di controllo sul potere esecutivo del sovrano, esercitato attraverso il suo gabinetto di ministri¹⁸. A partire dal controllo finanziario, e quindi

¹⁰ Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell’Europa moderna*, cit., 200 ss.

¹¹ Vedi G.M. TREVELYAN, *La rivoluzione inglese del 1688/89*, Milano, 1964. Cfr. DE BEER, *La rivoluzione inglese*, cit., 232 ss.

¹² Vedi G. ARANGIO RUIZ, *Istituzioni di diritto costituzionale italiano*, Torino, 1913, 134 s.

¹³ Cfr. P. BORIA, *L’interesse fiscale*, Torino, 2002, 24 ss.

¹⁴ Cfr. J.H. SHENNAN, *Le origini dello Stato moderno in Europa*, Bologna, 2000, 134.

¹⁵ Cfr. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria*, cit., 54 ss.

¹⁶ Cfr. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria*, cit., 56 s., in particolare nota 54.

¹⁷ Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell’Europa moderna*, cit., 203.

¹⁸ Cfr. N. MATTEUCCI, *Organizzazione del potere e libertà. Storia del costituzionalismo moderno*, Torino, 1976, 23 ss.

dalla funzione fiscale, l'istituzione parlamentare divenne sorgente di forza nazionale¹⁹.

Si andò così definendo un modello di gestione della finanza pubblica espresso dalla nota formula di Gladstone: “*la Corona chiede, i Comuni concedono, i Lords consentono*”²⁰.

1.3. No taxation without representation nel costituzionalismo inglese

Nell'ambito della contrapposizione tra l'autoritarismo regio e le istanze del pluralismo borghese espresse dal Parlamento si va delineando l'antitesi tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e l'interesse dei singoli consoziati ad una difesa dei diritti individuali di proprietà e libertà. Viene in altre parole enucleandosi una tensione dialettica tra valori che attingono alle sfere contrapposte della comunità pubblica e dell'individuo, nell'ambito della quale prende forma l'interesse fiscale come valore normativo protetto²¹.

Sembra peraltro che si possano distinguere due fasi distinte del conflitto tra il parlamento ed i sovrani Tudor con particolare riguardo alla funzione fiscale.

In un primo momento la contrapposizione tra i due organi costituzionali concerneva semplicemente l'identificazione dei diritti individuali di libertà e di proprietà quale limite al potere del sovrano di imporre tributi²². Non si poneva in discussione il diritto del sovrano di applicare tributi, ma si richiedeva un previo assenso da parte del parlamento in quanto organo rappresentativo degli interessi individuali presenti nella collettività. Le rivendicazioni formulate a più riprese dagli esponenti parlamentari erano dirette ad evidenziare l'esigenza di un confronto con la società civile e con le posizioni individuali in essa espresse, non anche a determinare una abolizione delle prerogative regie²³.

¹⁹ Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, cit., 203.

²⁰ Cfr. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 57.

²¹ Sul *background* storico e politico sotteso alla contrapposizione tra Parlamento e sovrano nell'Inghilterra del XVII Sec, ed in particolare sul ruolo rivestito dalle corti giudiziarie rispetto all'affermazione del costituzionalismo inglese, si veda MATTEUCCI, *Organizzazione del potere e libertà. Storia del costituzionalismo moderno*, cit., in specie 59.

²² Sulla vicenda storica e sul ruolo della dottrina inglese sul concetto di limitazione della sovranità, in specie di Edward Coke, cfr. P. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, Roma-Bari, 1999, I, 188 ss.

²³ Indicativa in tal senso è la *Petition of rights* (1628) in cui si avvertiva immediatamente che “*la nazione non doveva essere costretta a pagare prestiti forzosi e a pagare le imposte che non fossero state votate dal parlamento*”. Il testo del documento può essere esaminato in G. ANCARANI, *Dal costituzionalismo alle costituzioni*, Milano, 1979, 71 ss.

Sulla vicenda si vedano le ampie osservazioni di MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 35 ss.

Si riconosceva pertanto l'esistenza di una serie di valori normativi attinenti alla dimensione individuale (*liberty and property clause*) che si poneva in termini concorrenti con il valore normativo superindividuale e collettivo espresso dal potere impositivo del sovrano²⁴.

Da questa contrapposizione conseguiva una sostanziale trasformazione concettuale del valore collegato alla potestà tributaria, in quanto la fissazione di un limite portava all'inevitabile abbandono della tradizionale connotazione del potere del sovrano come "dominio assoluto" cui corrispondeva una totale soggezione dei sudditi; così, in modo abbastanza naturale, si andava consolidando la convinzione che la potestà impositiva dovesse ricollegarsi ad un interesse generale della comunità, indubbiamente dotato di preminente forza assiologica in quanto rispondente a bisogni fondamentali per la sussistenza e lo sviluppo della collettività nazionale, che però non corrispondeva a esigenze privatistiche del patrimonio personale del sovrano e, soprattutto, non poteva essere attuato in maniera incondizionata²⁵.

Oltre al superamento della nozione strettamente individualistica della persona del sovrano a favore di una nozione di potere pubblico considerata nella sua correlazione con le funzioni di utilità collettiva, il riconoscimento di una tensione dialettica tra valori contrapposti operava come fattore decisivo per lo spostamento del baricentro teorico della potestà tributaria dal "dominio assoluto" all'interesse fiscale della comunità²⁶.

In un secondo momento storico – corrispondente in linea di massima alla rivoluzione del 1689 – il parlamento si pose su posizioni nettamente più sbilanciate verso un ribaltamento del rapporto tra i due valori normativi²⁷.

Così fu dapprima contestata la validità giusnaturalistica del potere del sovrano di imporre i tributi, venendo sottolineata piuttosto la strumentalità delle prestazioni fiscali rispetto al bene collettivo al fine di promuovere le

È appena il caso di rilevare come alla *Petition of rights* sia fatta risalire l'origine della riserva di legge nei sistemi costituzionali, a conferma dell'importanza che tale documento ha ricoperto nel costituzionalismo europeo. Cfr. BARILE, *Il soggetto privato nella costituzione italiana*, cit., 232.

²⁴ È consolidato il convincimento che un significativo esito del costituzionalismo inglese sia rappresentato dal passaggio da una concezione tradizionale, di stampo medievale, in cui il popolo è concepito come *universitas* ad una concezione moderna nell'ambito della quale il popolo si presenta come una somma di individui titolari singolarmente di un patrimonio di diritti fondamentali di libertà e di proprietà. Cfr. E. CROSA, *Il principio della sovranità popolare dal medioevo alla Rivoluzione francese*, Torino, 1915, 157 ss.

²⁵ Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 24.

²⁶ Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 24 ss.

²⁷ Anche su tale complessa vicenda storica si vedano le osservazioni, peraltro condotte da una prospettiva particolarmente sensibile alle implicazioni fiscali, di MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 43 ss.

condizioni migliori possibili della vita in comune. Si rinforzava pertanto la dimensione comunitaria del valore sotteso alla potestà impositiva.

In secondo luogo si accentuò la priorità teorica e sostanziale dei valori di libertà e di proprietà riconosciuti quale patrimonio fondamentale di ciascun individuo, in quanto principi ineludibili per uno sviluppo effettivo e concreto della personalità umana. La posizione del parlamento quale garante della legittimità delle norme tributarie venne dunque considerata essenziale per la piena tutela dei valori di libertà e proprietà²⁸, riconoscendosi al sovrano la funzione gestoria ed esecutiva in ordine alle scelte sui tributi da applicare in concreto in una data congiuntura.

Sulla premessa ideologica che il singolo doveva essere liberato dai vincoli prodotti da un potere pubblico invadente e da un diritto pubblico autoritario, si definisce il convincimento che il nocciolo duro dell'ordinamento giuridico è costituito dai valori fondamentali dell'individuo che garantiscono la protezione di uno spazio di azione nei confronti di ingerenze esterne (secondo il tradizionale modello delle libertà negative), rispetto ai quali l'imposizione tributaria stessa assume una posizione recessiva che impone una costante ricerca di soluzioni di mediazione e di bilanciamento.

Gli interessi individuali corrispondenti ai valori della libertà e della proprietà sono posti in contrapposizione dialettica con l'interesse della collettività ad acquisire le risorse finanziarie fondamentali per la propria sopravvivenza, venendo completamente rescisso il legame della potestà impositiva con le funzioni di comando o con le prerogative patrimoniali del sovrano-persona. Il declino della concezione tradizionale del dominio fiscale assoluto del sovrano sui consociati è completo²⁹.

1.4. Il pensiero di Hobbes conferma la contrapposizione tra interessi individuali ed interesse pubblico alla percezione dei tributi

Una conferma del quadro evolutivo indicato in precedenza può rintracciarsi sul piano ideale nel confronto tra l'impostazione di Thomas Hobbes e quella di John Locke.

Il punto centrale del pensiero di Hobbes può rinvenirsi – come noto –

²⁸ Il collegamento tra diritti individuali e poteri del parlamento è sviluppato particolarmente nella posizione di Shaftesbury. *“Al principio secondo il quale la fonte dell'autorità è il re, Shaftesbury opponeva la tesi secondo la quale il Parlamento rappresentava la nazione; il principio della responsabilità del governo di fronte al popolo anche se non compiutamente teorizzato si profilava tra le righe della lettera (A letter from a person of quality to his friend in the country) Al sovrano assoluto, impersonato da Luigi XIV, veniva contrapposto il sovrano costituzionale che trova nel popolo la garanzia della propria sicurezza, nella misura in cui i suoi interessi coincidono con gli interessi di ciascun suddito”*. C.A. VIANO, *John Locke. Dal razionalismo all'illuminismo*, Torino, 1960, 200 s.

²⁹ Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 25 ss.

nella convinzione della assoluta e dominante posizione dello Stato, forma unitaria e suprema di organizzazione sociale e di direzione giuridica economica e morale della collettività, incardinato intorno alla funzione regia, rispetto al quale l'individuo si viene a trovare in una situazione di totale dipendenza e soggezione³⁰. Premessa di tale assunto è che il bene fondamentale che gli individui ricercano, vale a dire la pace e la sicurezza, possa essere raggiunto soltanto in un assetto organizzato della collettività che consenta di superare le debolezze del singolo atomisticamente considerato³¹.

Proprio nell'ambito della nota contrapposizione tra stato di natura e stato civile possono rintracciarsi i prodromi della antitesi tra interesse fiscale e interessi individuali. Nello stato di natura sono presenti libertà ed eguaglianza quali valori propri dell'individuo; si tratta peraltro di situazioni di fatto che esprimono l'isolamento e l'inettitudine sociale dell'individuo naturale e che, legittimando la libertà sfrenata ed il *jus in omnia*, sono destinate a risolversi nel conflitto universale "di tutti contro tutti". Soltanto quando subentra la regolamentazione pubblica degli interessi privati operata dal potere sovrano, e quindi laddove si realizza la rinuncia degli individui alla libertà ed alla eguaglianza, allora è possibile raggiungere i superiori obiettivi della pace, della sicurezza e della conservazione della vita. I diritti dell'individuo in questo contesto diventano dunque diritti di origine pubblica.

Senza entrare nel merito del rapporto tra legge naturale e legge positiva – che costituisce come noto uno dei punti più oscuri della teoria hobbesiana – si può rilevare come la conclusione che i comandi del sovrano siano sempre validi e giustificati vale a stabilire l'incondizionata sottomissione dei consociati rispetto al potere espresso dal sovrano medesimo³².

In questa prospettiva teorica dunque trovano conferma i tratti indicati in precedenza con riferimento a quella che si è indicata come la prima fase della evoluzione del sistema costituzionale inglese del XVII sec.³³.

Innanzitutto è identificata la contrapposizione, latente anche se superata, tra interessi individuali ed interesse pubblico alla percezione dei tributi, nell'ambito della quale è riconosciuta la preminenza di quest'ultimo rispetto

³⁰ Sul pensiero politico e istituzionale di Hobbes vedi M. CATTANEO, *Il positivismo giuridico inglese: Hobbes, Bentham, Austin*, Milano, 1962; G.M. CHIODI, *Legge naturale e legge positiva nella filosofia politica di Tommaso Hobbes*, Milano, 1970; C.B. MACPHERSON, *Libertà e proprietà alle origini del pensiero borghese: la teoria dell'individualismo possessivo da Hobbes a Locke*, trad. ital. Milano, 1973; N. BOBBIO, *Da Hobbes a Marx: saggi di storia della filosofia*, Napoli, 1974; T. MAGRI, *Saggio su Thomas Hobbes: gli elementi della politica*, Milano, 1981; G. SORGI, *Quale Hobbes? Dalla paura alla rappresentanza*, Milano, 1989; F. SEMERARI, *Potenza come diritto: Hobbes, Locke, Pascal*, Bari, 1992; A. PACCHI, *Introduzione a Hobbes*, Roma – Bari, 1995; D. D'ANDREA, *Prometeo e Ulisse. Natura umana e ordine politico in Thomas Hobbes*, Firenze, 1997.

³¹ Cfr. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, I, cit., 169 ss.

³² Cfr. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, I, cit., 175 ss.

³³ Cfr. N. MATTEUCCI, *Alla ricerca dell'ordine politico*, Bologna, 1984, 114 ss.

ai valori individuali³⁴. Coerentemente è definita sediziosa la teoria che, pur attribuendo al potere del sovrano alcune prerogative, tra cui quella di stabilire la pace o la guerra, al contempo assegna ad organi o soggetti diversi dal sovrano il diritto di imporre tributi: in tal caso lo Stato si avvierebbe sulla via della dissoluzione “*perchè non si può fare la guerra ... nè conservare la pubblica tranquillità senza denaro*”³⁵.

Nell'ambito di questa contrapposizione assiologica viene poi puntualizzato che i carichi fiscali debbano essere ripartiti secondo eguaglianza, da rapportare peraltro non alle ricchezze bensì ai consumi, secondo una logica corrispettiva dei rapporti tra contribuzione fiscale e servizi ricevuti dallo Stato³⁶. L'idea dell'eguaglianza si pone in correlazione con il riconoscimento della posizione individuale dei consociati da assumere quale valore-limite pur nella esplicazione di un potere assoluto.

È da notare come il richiamo ai consumi piuttosto che alle ricchezze (reddito o patrimonio) sia stato giustificato da Hobbes attraverso la tesi che i tributi debbono colpire le sole ricchezze consumate e quindi sottratte ad un impiego produttivo: secondo il colorito ragionamento di Hobbes “*per quale ragione infatti un uomo che lavora molto e risparmiando i frutti del suo lavoro consuma poco dovrebbe subire un carico di imposte maggiore di un altro che, vivendo nell'ozio, guadagna poco e spende tutto quello che guadagna, se lo stato non protegge più l'uno dell'altro?*”. La funzione sociale delle imposte appare un dato in linea con le virtù borghesi a conferma della tendenza profonda di Hobbes a valorizzare il quadro dei principi morali dell'individuo (piuttosto che ad annullarlo completamente facendolo rifluire nel coacervo dei valori della collettività).

In secondo luogo, in ordine alla matrice comunitaria dell'interesse fiscale, si può rilevare che Hobbes risolve la contrapposizione tra popolo e sovrano nella nota riduzione del *pactum unionis* al *pactum subiectionis* attraverso la quale i due corpi politici vengono ricondotti ad un unico soggetto istituzionale – connessione di unione e sottomissione, di comunità e sovranità che costituisce il cardine concettuale del contrattualismo hobbesiano – alla quale può riportarsi il potere assoluto del sovrano in cui è pacificamente inclusa la potestà tributaria³⁷.

È peraltro vero che dietro tale identificazione di sovrano e popolo sussiste una profonda scissione tra le istanze individuali, che restano congelate nella sfera singolare, e la somma dei bisogni primari dei consociati che si

³⁴ Si è rilevato a tal proposito come la filosofia politica di Hobbes si mantenga sostanzialmente estranea al clima liberal-borghese della rivoluzione inglese, meglio rappresentata da Locke come si vedrà in seguito, e si ponga in una linea teoricamente ricollegabile al modello statualistico francese. Si veda T. MAGRI, *Prefazione* a Hobbes, *Leviatano*, 1651, trad. it., Roma, 1982, 11.

³⁵ T. HOBBS, *De cive*, XII, 5, 1642, trad. it., Roma, 1989, 186 ss.

³⁶ T. HOBBS, *Leviatano*, trad. it., Bari, 1972, 220.

³⁷ Cfr. BORLA, *L'interesse fiscale*, cit., 27.

polarizza intorno alla figura del sovrano. Le posizioni individuali non vengono annullate, bensì ne viene in sostanza riconosciuta la dipendenza dal bene pubblico, secondo uno schema di subordinazione logica e non anche di elisione per confusione³⁸.

Lo Stato assoluto costituisce così il quadro di riferimento all'interno del quale si creano le condizioni per il dispiegarsi degli interessi privati³⁹. Lo Stato assume una sovranità distributiva che consiste nel "dare a ciascuno il suo"⁴⁰.

Così, i tributi vengono presentati come il salario che gli individui versano per perseguire obiettivi funzionali al bene collettivo (ad es. per assoldare milizie per la difesa della pace e della sicurezza) a dimostrazione della coincidenza degli interessi individuali con gli interessi pubblici⁴¹. E viene espressamente stigmatizzato il rifiuto degli individui di pagare tasse arbitrarie in quanto potenziale causa di rovina dello Stato⁴².

1.5. Il pensiero di Locke: il primato dell'individuo e la strumentalità del potere tributario alla sicurezza e al benessere individuale

Anche Locke esprime il carattere funzionale dello Stato rispetto alla società civile, in una prospettiva per molti versi speculare rispetto a quella di Hobbes⁴³.

Il dato di partenza della teoria lockiana consiste infatti nella affermazione del primato dell'individuo e dei suoi valori, e conseguentemente nella identificazione della strumentalità del potere politico al fine di assicurare la sicurezza ed il benessere degli individui stessi⁴⁴. La società civile assume perciò una posizione logicamente prevalente rispetto alla posizione del sovrano, così da operare un ribaltamento pressoché totale del rapporto tra i due termini configurato in Hobbes⁴⁵.

³⁸ Si vedano in argomento le osservazioni acute di MAGRI, *Prefazione*, cit., 36 ss. anche per un interessante confronto con la filosofia di Rousseau.

³⁹ È questo un passaggio che segna una rilevante differenza rispetto alle impostazioni liberal-borghesi (come ad es quella di Locke): viene infatti negata la premessa essenziale dell'ideologia liberale, vale a dire la priorità logica (oltreché cronologica) della società civile rispetto allo Stato; i valori individuali presenti nella società civile traggono origine e si fondano in termini di razionalità e di "essenza sociale" sull'ordinamento dello Stato.

⁴⁰ Cfr. MATTEUCCI, *Alla ricerca dell'ordine politico*, cit., 136.

⁴¹ HOBBS, *Leviatano*, cit., 219.

⁴² HOBBS, *Leviatano*, cit., 200.

⁴³ In generale sul pensiero politico di Locke vedi VIANO, *John Locke. Dal razionalismo all'illuminismo*, cit.; ID. *Il pensiero politico di Locke*, Roma-Bari, 1997; MACPHERSON, *Libertà e proprietà alle origini del pensiero borghese: la teoria dell'individualismo possessivo da Hobbes a Locke*, cit.; W. EUCHNER, *La filosofia politica di Locke*, Roma-Bari, 1976; J.W. YOLTON, *John Locke*, Bologna, 1990; J. DUNN, *Il pensiero politico di John Locke*, Bologna, 1992.

⁴⁴ Cfr. P. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, I, cit., 276 ss.

⁴⁵ Sulle affinità e sulle differenze delle posizioni di partenza del pensiero di Locke rispetto

Il pensiero di Locke su questo punto appare assai complesso, denotato da una ambiguità di fondo tra il riconoscimento della concezione hobbesiana dello stato di natura e l'esigenza di superarlo attraverso l'affermazione dello stato civile. In specie il processo evolutivo, nel ragionamento di Locke, sembra potersi ricostruire secondo uno sviluppo triadico (e non diadico come in Hobbes): stato secondo natura, in cui si affermano i diritti fondamentali di libertà e proprietà; stato di natura reale (equiparato allo stato dispotico) in cui vi è un assetto di belligeranza e di incertezza circa l'integrità dei diritti fondamentali; stato civile in cui viene ripristinato lo stato di natura originario⁴⁶.

In particolare, vengono enucleate le nozioni di interesse civile, identificato nel diritto alla vita, alla conservazione dell'integrità del corpo, alla libertà, alla proprietà, e di interesse pubblico, inteso quale valore strumentale al mantenimento ed al progresso dei valori individuali⁴⁷. Il diritto di proprietà viene configurato come il caposaldo della costituzione economica della società civile: fondato sul concetto di lavoro e di fruizione dei beni, il diritto di proprietà presenta il carattere di un diritto assoluto ed originario, insuscettibile di limitazioni da parte dello Stato, anche sotto forma di provvedimenti ablatori⁴⁸.

Lo Stato – e dunque il sovrano – non ha il potere di agire nella sfera individuale di proprietà richiamando semplicemente lo scopo di perseguire un interesse pubblico, in quanto gli è riconosciuta la facoltà di operare soltanto in presenza di un consenso espresso dagli individui con gli strumenti costituzionali della rappresentatività⁴⁹.

Il riconoscimento di una tensione tra valori pubblici e valori individuali non vale peraltro ad escludere in linea generale la sussistenza di un obbligo tributario; anzi è espressamente richiamato quale principio di giustizia che i tributi vengano pagati dai consociati in relazione al beneficio ottenuto per la convivenza nella collettività organizzata⁵⁰. *“È vero che il governo non può essere esercitato senza grandi spese ed è giusto che chiunque goda di questa protezione versi dei suoi averi una parte corrispondente. Ma anche questo deve avvenire col suo consenso, cioè col*

a quello di Hobbes cfr. l'analisi condotta da N. BOBBIO, *Locke e il diritto naturale*, Torino, 1963, 110 ss e 197 ss.

⁴⁶ Vedi su tale punto BOBBIO, *Locke e il diritto naturale*, cit., 204 ss.

⁴⁷ Cfr. MATTEUCCI, *Alla ricerca dell'ordine politico*, cit., 150 ss.

⁴⁸ Cfr. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, I, cit., 285 ss.

⁴⁹ *“La sfera della proprietà coincide con la sfera della libertà, perché entrambe sono definite dalla condizione per cui non si può entrare nel dominio, da esse definito, senza il consenso di chi ne dispone, consenso che deve essere chiesto anche dal sovrano. E poiché il sovrano non può essere tale senza in qualche modo chiedere qualche cosa alle proprietà dei sudditi, il consenso dei proprietari finisce per diventare la condizione essenziale per la stessa esistenza dello Stato. ... Il consenso alla tassazione della proprietà era appunto la funzione specifica di cui il Parlamento era l'organo e nel mantenimento e rafforzamento di quell'organo e della sua funzione si vedeva il baluardo delle libertà inglesi?”*; VIANO, *John Locke. Dal razionalismo all'illuminismo*, cit., 240 s.

⁵⁰ Cfr. MATTEUCCI, *Alla ricerca dell'ordine politico*, cit., 155 e 159.

*consenso della maggioranza che lo esprime direttamente o per mezzo di rappresentanti da essa eletti. Chiunque infatti pretenda di imporre o riscuotere tasse dal popolo, per autorità propria e senza il consenso popolare usurpa la legge fondamentale della proprietà e sovverte i fini del governo*⁵¹.

In sostanza, viene dunque riconosciuta la dicotomia tra interesse fiscale, di matrice comunitaria, ed interesse individuale, ricollegato alla sfera della libertà e della proprietà, avente un carattere prevalente nel sistema dei valori costituzionali, con un deciso capovolgimento di impostazione rispetto alla linea di sviluppo dei sistemi fiscali dell'epoca⁵².

1.6. Il passaggio dal potere del sovrano al potere dello Stato quale carattere qualificatorio del costituzionalismo inglese in materia fiscale

Appare opportuno soffermarsi su questo passaggio storico, giustamente considerato uno snodo cruciale del percorso evolutivo dei sistemi tributari.

Il rapporto tra potestà di imposizione e situazioni soggettive dei consociati assume una consistenza giuridica fino ad allora sconosciuta, presentandosi la tassazione come una sorta di declinazione dei diritti di libertà e di proprietà riconosciuti come diritti fondamentali della sfera individuale⁵³.

L'obbligazione tributaria, coerentemente con il modello giusnaturalistico⁵⁴, viene a configurarsi come una sorta di auto-imposizione da parte degli individui, per la quale lo strumento inevitabile di attuazione non può essere altro che la "*rule of law*", con esclusione di un potere discrezionale (e tanto meno arbitrario) da parte del sovrano.

L'interesse della collettività con il quale si coordina il processo di auto-imposizione tende a trasformarsi da interesse espresso dalla valutazione individuale della persona del re-sovrano in interesse emergente nell'ambito della società civile quale aggregato degli interessi dei membri che compongono la collettività medesima. Comincia di conseguenza a consolidarsi la convinzione che l'interesse fiscale presenti una matrice comunitaria, rintracciandosi il sottofondo concettuale e la cornice logica del valore nei bisogni giuridicamente apprezzabili diffusi nella collettività.

Peraltro, questa trasformazione dell'interesse fiscale riguarda essenzial-

⁵¹ J. LOCKE, *Secondo trattato sul governo*, XI, par. 140, ediz. it., Roma, 1984, 155.

⁵² Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 30.

⁵³ Vedi P. BORIA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021, 241 ss.

⁵⁴ Occorre rilevare come il ruolo cruciale del consenso quale strumento essenziale di legittimazione della società politica costituisca uno dei tratti caratterizzanti del modello giusnaturalistico da Hobbes e Locke fino a Hegel. Per osservazioni sul punto rinvio a N. BOBBIO, *Il modello giusnaturalistico*, in *Riv. Int. Fil. Dir.*, 1973, 603 ss.

mente la fase normogenetica, e dunque il confronto costituzionale tra poteri pubblici (il parlamento e l'esecutivo monarchico), ed anche, almeno in parte, la fase procedimentale, con l'istituzione del "*due process*" e la conseguente tutela giurisdizionale del contribuente⁵⁵. Nessuna interferenza si viene a realizzare con il sistema dei tributi che resta improntato al tradizionale impianto di derivazione feudale, caratterizzato da fiscalità selettiva ed uso congiunturale di imposte dirette⁵⁶.

L'interesse fiscale viene dapprima enucleato e successivamente trasformato di contenuto, senza peraltro produrre un impatto sulla consistenza della struttura fiscale concretamente applicata, ma semmai incidendo sul piano delle garanzie degli individui rispetto alla attuazione dei poteri impositivi. Ciò sembra esprimere l'idea che il confronto tra istanze autoritarie e pluralismo parlamentare, pur ruotando costantemente intorno a problematiche tributarie, in realtà aveva assunto i connotati del patteggiamento tra poteri pubblici prima ancora che i tratti del processo di modificazione dell'ordinamento fiscale⁵⁷.

Ad ogni modo l'interesse fiscale dello Stato, e non più della persona del sovrano, si presenta quale principio a contenuto essenzialmente politico prima ancora che normativo, diretto cioè principalmente a regolare l'equilibrio tra poteri costituzionali e non anche a condizionare le norme tributarie (e dunque le condotte fiscali dei consociati), idoneo come tale ad esprimere un plusvalore assiologico sconosciuto alla fiscalità delle epoche precedenti, e ad indicare con chiarezza la necessità di rapportare il fenomeno tributario ad esigenze generali della comunità da porre a raffronto, anche conflittuale, con le istanze difensionali della sfera individuale⁵⁸.

2. Il consenso alle imposte nella Rivoluzione americana

2.1. Il consenso alle imposte nella rivoluzione americana

Dopo la Guerra dei sette anni (1756 – 1763) in cui i coloni avevano com-

⁵⁵ Sulla questione cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 37 ss.

⁵⁶ Si noti infatti che il contrasto sotteso al costituzionalismo inglese non riguardava la misura dei tributi, ma solo i modi di esercizio della potestà di imposizione. Per alcune considerazioni sul punto si veda P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. IV, sez. comm.*, XIV, Torino, 1997, 37 ss.

⁵⁷ Per una interessante analisi in tal senso, ove si rileva l'equilibrio tra poteri costituzionali e più ancora la contemperazione di libertà e interesse generale secondo la meccanica di contrappesi tra i vari organi costituzionali, si veda M.G. BARBERIS, *Costituzionalismo e modernità. Paradigmi teorici nel dibattito rivoluzionario sulla costituzione*, in *Annali della Facoltà di giurisprudenza di Genova*, 1988-89, fasc. 1-2, 188 ss.

⁵⁸ Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 31.

battuto contro la Francia accanto all'Inghilterra si rafforzò il senso di appartenenza britannica e l'aspirazione alla parità con la madre-patria. Il governo inglese, invece, intese aumentare la politica fiscale sulle colonie americane con provvedimenti unilaterali del re per risanare le casse pubbliche⁵⁹.

Vennero così istituite una tassa sugli zuccheri (*Sugar Act* 1764) ed un'imposta di bollo (*Stamp Act* 1765) che generarono un vivo malcontento nelle colonie americane⁶⁰. Con l'istituzione di questi tributi si pose il problema istituzionale della rappresentanza delle colonie americane rispetto al potere sovrano della tassazione atteso che le colonie erano prive di rappresentanza diretta nel Parlamento inglese⁶¹. Le colonie potevano ammettere strumenti doganali per regolare i traffici mercantili e la concorrenza, ma non erano disposti ad ammettere misure esclusivamente fiscali⁶². È proprio in tale contesto istituzionale che venne coniata la nota formula del principio del *no taxation without representation* (nel 1764), riprendendo la tradizione costituzionale della Gran Bretagna⁶³. Tale formula divenne lo slogan iniziale della rivoluzione⁶⁴.

Lo spirito di rivolta venne acceso da un ennesimo provvedimento fiscale: l'istituzione di una tassa sul té (*Tea act*) nel 1773 provocò una reazione in tutti i territori coloniali di inadempimento agli obblighi tributari (a partire dalla nota mossa di partenza della rivolta, il *Boston tea party*)⁶⁵. Nel 1776 venne convocato a Filadelfia il primo Congresso delle colonie che pronunciò la famosa "Dichiarazione d'indipendenza" in cui, riprendendo chiaramente il pensiero di Locke, si affermava il principio della sovranità popolare e l'indipendenza dal regno d'Inghilterra⁶⁶.

In tale documento, tra le varie doglianze, alcune riguardavano proprio le violazioni costituzionali in materia fiscale; in particolare era dichiarato che: "*il re ha dato il suo assenso a pretesi atti legislativi per imporre tasse senza il consenso del popolo*".

A seguito di tale dichiarazione prese le mosse la guerra di rivoluzione

⁵⁹ Cfr. G. VIDAL, *L'invenzione degli Stati Uniti*, 2003, trad. it., Roma, 2005.

⁶⁰ Cfr. G. ABBATISTA *La rivoluzione americana*, Roma-Bari, 1998, 34 ss.; M. BELOFF, *Aspetti costituzionali della rivoluzione americana*, in AA. VV. *Storia del mondo moderno. Le rivoluzioni d'America e di Francia*, VIII, Cambridge, 1965, trad. it., Milano, 1970, 585.

In argomento vedi altresì G. ARDANT, *Storia della finanza mondiale*, Paris, 1976, trad. it., Bologna, 1981, 192 ss.

⁶¹ Cfr. ABBATISTA, *La rivoluzione americana*, cit., 35 ss.

⁶² Cfr. BELOFF, *Aspetti costituzionali della rivoluzione americana*, cit., 585 ss.

⁶³ Cfr. ABBATISTA, *La rivoluzione americana*, cit., 39 ss.

⁶⁴ Cfr. H. ARENDT, *Sulla rivoluzione*, 1963, trad. it., Torino, 2009, 205 ss.

⁶⁵ Cfr. BELOFF, *Aspetti costituzionali della rivoluzione americana*, cit., 589 s.; GROVES, *La finanza di uno Stato moderno*, cit., 726 ss.

⁶⁶ Sul clima culturale e sul ruolo di Jefferson quale ideologo della Dichiarazione d'indipendenza vedi B. RUSSELL, *Storia delle idee del secolo XIX*, Londra, 1934, trad. it., Milano, 1969, 331 ss. Cfr. ABBATISTA, *La rivoluzione americana*, cit., 68 ss.

americana che si concluse con la vittoria delle colonie e il riconoscimento dell'indipendenza americana (1783)⁶⁷.

In tale contesto le singole colonie formularono testi costituzionali che riprendevano l'impostazione ideologica della dichiarazione di indipendenza e la sviluppavano sul piano dei diritti di libertà⁶⁸. Possono citarsi a tal riguardo:

- la Dichiarazione dei diritti della Virginia in cui si stabiliva espressamente che *“tutti gli uomini ... non possono essere tassati o privati della proprietà per usi pubblici senza il loro consenso o quello dei loro rappresentanti”* (sezione 6);
- la Dichiarazione dei diritti del Massachusetts in cui veniva stabilito che: *“ogni individuo della società ha diritto di essere protetto nel godimento della vita, libertà e proprietà. Egli è obbligato, di conseguenza, a contribuire per la sua parte alla spesa di questa protezione ed a dare il suo servizio personale quando necessario”* (art. X); *“nessun sussidio, carico, tassa, imposta o gabella può essere imposta, fissata, stabilita, sotto un pretesto qualsiasi, senza il consenso del popolo o quello dei suoi rappresentanti nel Parlamento”* (art. XI).

Nel 1787 venne infine redatta la Costituzione degli Stati Uniti, sulla base del contributo dei maggiori riferimenti dottrinali in America (Jefferson, Madison, Hamilton, Adams)⁶⁹. In tale carta costituzionale in particolare venne stabilito che:

- l'errore giuridico del sovrano inglese consisteva nell'aver imposto tasse senza il consenso popolare (*“for imposing taxes without our consent”*);
- il congresso è titolare del potere di imporre e raccogliere tasse, diritti doganali, imposte indirette e accise; questi ultimi tributi (diritti doganali, imposte indirette e accise) dovranno essere uniformi nel territorio nazionale (Art. 1 sezione 8);
- nessuna imposta diretta o capitazione può essere imposta se non in proporzione alle stime demografiche del popolo (*“in proportion to the census or enumeration”*) (Art. 1 sezione 9);
- le imposte dirette possono essere distribuite tra i vari Stati dell'Unione (Art. 1 sezione 2);
- nessuna tassa né diritto doganale potranno essere imposti sulle merci esportate da uno Stato (Art. 1 sezione 9);
- nessuno Stato imporrà imposte, diritti doganali su importazioni o esportazioni, senza il consenso del Congresso, salvo quanto necessario per le leggi sulle ispezioni (Art. 1 sezione 9).

⁶⁷ Sulla vicenda storica che portò alla Dichiarazione d'indipendenza vedi A. MAUROIS, *Storia degli Stati Uniti*, Paris, 1947, trad. it., Milano, 1966, 138 ss.

⁶⁸ In argomento cfr. G. JELLINEK, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, Leipzig, 1895, trad. it., Roma-Bari, 2002, 17 ss.

⁶⁹ Sulla vicenda storica vedi MAUROIS, *Storia degli Stati Uniti*, cit. 191 ss.; VIDAL, *L'invenzione degli Stati Uniti*, cit.; ABBATISTA, *La rivoluzione americana*, cit., 106 ss.

La Costituzione americana sancisce quindi il principio del consenso parlamentare per istituire ed attuare leggi fiscali e fissa una regola di federalismo accentrato, riducendo i poteri degli Stati in materia tributaria e attribuendo il potere tributario principale allo Stato federale.

Con la Rivoluzione americana venne così ripreso formalmente il principio del *no taxation without representation*, formulato già nella *Petition of Rights* del 1629, per rimarcare l'autonomia del potere popolare espresso dagli organi parlamentari. In sostanza, pur essendo stato pensato tale principio come tutela delle colonie rispetto al monarca inglese nel percorso rivoluzionario, si andò enucleando l'ulteriore convincimento che la tassazione dovesse trovare nella legge il suo fondamento come limite al potere assoluto del sovrano (o comunque del potere esecutivo)⁷⁰.

2.2. La vocazione democratica della dottrina americana

Il tratto concettuale qualificante della Rivoluzione americana è certamente ravvisabile nella forte vocazione democratica che la connotò e che proviene in larga parte dal processo storico del colonialismo⁷¹.

Già nella seconda metà del XVII sec. emersero, infatti, vari documenti di carattere istituzionale elaborati nelle colonie americane in cui si esprimeva l'aspirazione ad una tutela dei diritti fondamentali dell'uomo rispetto all'incombenza del sovrano (e quindi del governo reale inglese)⁷². In questi documenti la libertà di religione, prima, e la libertà di coscienza, poi, mostravano una evidente attitudine a proteggere le specifiche posizioni assunte nei vari territori coloniali secondo le attitudini popolari⁷³. Questa impostazione venne ampiamente richiamata dalla dottrina rivoluzionaria, elaborata nell'ambito del conflitto di indipendenza, che portò alla produzione dei documenti costituzionali della Rivoluzione americana⁷⁴. Va segnalata a tal riguardo una tendenziale contrapposizione di due linee concettuali alla base del percorso rivoluzionario.

In primo luogo, deve rimarcarsi il pensiero di Thomas Jefferson, ispiratore e redattore della Dichiarazione di indipendenza del 1776, che prevedeva l'istituzione di un sistema di democrazia liberale fondato sulla autodecisione del popolo che risultasse funzionale a garantire i diritti fondamentali dell'uo-

⁷⁰ Cfr. MATTEUCCI, *Organizzazione del potere e libertà*, cit., 131.

⁷¹ Cfr. MAUROIS, *Storia degli Stati Uniti*, cit., 105 ss.

⁷² Vedi G. TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, Bologna, 1976, 559 ss.

⁷³ Cfr. *Patto del popolo per ottenere una pace sicura e sollecita fondata sui principi del diritto comune e della libertà*, 1647, ora in U. Bonanate (a cura di), *I puritani. I soldati della Bibbia*, Torino, 1975, 168 ss.

⁷⁴ Cfr. M. CARVALE, *Storia del diritto nell'Europa moderna e contemporanea*, Roma-Bari, 2020, 196 ss.

mo. Esemplari in tal senso appaiono le considerazioni preliminari espresse nella “Dichiarazione di indipendenza” del 1776: “Noi sosteniamo che queste verità sono di per sé evidenti: che tutti gli uomini sono creati eguali; che sono dotati dal Creatore di certi diritti inalienabili, tra i quali vi sono la vita, la libertà e la ricerca della felicità; che per garantire questi diritti sono istituiti tra gli uomini i governi che derivano i loro giusti poteri dal consenso dei governati; che ogniqualvolta una forma di governo diventi pernicioso a questi fini è nel diritto del popolo di modificarla o di abolirla e di sostituirla con un altro governo”.

Tale filosofia politica mostrava due evidenti direttrici⁷⁵:

- il governo della comunità doveva essere democratico e quindi fondato sul consenso che i governati esprimevano attraverso la rappresentanza dei delegati alle funzioni politiche;
- poiché ciascun cittadino doveva essere messo in condizione di godere pacificamente dei propri diritti fondamentali, il governo doveva governare il meno possibile, evitando interferenze rispetto al funzionamento della vita sociale ed economica⁷⁶.

La base democratica del governo di una comunità comportava pertanto che, in caso di grave contrasto con il detentore del potere politico, i governati – e quindi la comunità espressa dal popolo – avessero la facoltà di resistere agli arbitri del sovrano e di sostituirlo con un diverso governo che fosse espressione del volere popolare⁷⁷. La facoltà di autodecisione fondava così il diritto di perseguire un disegno rivoluzionario di trasformazione politica e sociale rispetto ad un sovrano dispotico e comunque lontano dalle decisioni democratiche.

Il punto focale di questa impostazione teorica consisteva quindi nella centralità del processo di formazione del governo dei territori americani e nella necessità di una indipendenza rispetto ai poteri esogeni (e cioè all’Inghilterra) che potevano impedire il pieno godimento dei diritti fondamentali dell’uomo⁷⁸.

In secondo luogo, si andò definendo una concezione di chiara matrice liberale e liberista, riconducibile essenzialmente al pensiero di Alexander Hamilton e di James Madison e diffusa attraverso la pubblicazione di *The Federalist*, che individuava nella tutela dei diritti fondamentali il nucleo primario del progetto di comunità nazionale. Prima ancora dell’indipendenza, in qualche modo dato acquisito a seguito della Rivoluzione americana, tale impostazione perseguiva un disegno di promozione e sviluppo delle libertà

⁷⁵ Vedi RUSSELL, *Storia delle idee del secolo XIX*, cit., 335.

⁷⁶ Temi esposti in T. JEFFERSON, *Summary view of the rights of the British America*, 1774.

⁷⁷ Cfr. TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, cit., 602 s.

⁷⁸ Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 244 ss.

dell'uomo, a partire dalla proprietà e dal benessere economico⁷⁹. Questo pensiero liberale, che trovò una sempre maggiore diffusione nei circoli elitari americani, rappresentò il fondamento teorico della Costituzione degli Stati Uniti del 1787 (che non era così riferibile alla dottrina di Jefferson, il quale peraltro era lontano in Francia in quell'epoca)⁸⁰.

I membri della Convenzione di Filadelfia che elaborarono la Costituzione erano espressione di interessi di porzioni della società fortemente legati allo sviluppo industriale e commerciale del paese. *“La Costituzione fu essenzialmente un documento economico, basato sul concetto che i fondamentali diritti personali di proprietà sono anteriori al governo e moralmente al di fuori della sfera di azione delle maggioranze popolari”*⁸¹.

In specie, questa impostazione liberale sostenne una visione dei rapporti sociali fortemente connotata dalla tutela della proprietà e degli interessi economici rispetto ai quali lo Stato si doveva porre in posizione esclusivamente protettiva, astenendosi da ogni esercizio di redistribuzione e di interferenza. La componente democratica, che era dominante nel progetto indipendentista, pur mantenendo una sua centralità (ravvisabile in particolare nella previsione di istituzioni rappresentative nella formazione delle leggi e delle decisioni di sistema), cominciò a sfumare sensibilmente di fronte ai potenti centri economici dell'industria, della finanza e del commercio⁸².

2.3. La rappresentanza democratica come elemento fondamentale della Rivoluzione americana

La previsione di istituzioni rappresentative configura l'elemento comune, e dunque qualificante, del costituzionalismo americano del periodo rivoluzionario⁸³. In entrambi i documenti menzionati – la Dichiarazione di indipendenza del 1776 e la Costituzione degli Stati Uniti del 1786 – il potere sovrano era affidato ad istituzioni che rappresentavano la volontà popolare (pur nella diversa impostazione assunta dalle due linee dottrinali sopra indicate).

Evidentemente, il percorso logico assunto nel pensiero rivoluzionario si articolava su alcuni passaggi principali⁸⁴:

- esistevano diritti fondamentali e naturali dell'uomo che la comunità nazionale doveva proteggere;

⁷⁹ Cfr. CARVALE, *Storia del diritto nell'Europa moderna e contemporanea*, cit., 201 s.

⁸⁰ Cfr. VIDAL, *L'invenzione degli Stati Uniti*, cit., 3 ss.

⁸¹ C.A. BEARD, *An economic interpretation of the Constitution of the United States*, 1925, citato da RUSSELL, *Storia delle idee del secolo XIX*, cit., 344.

⁸² Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 245.

⁸³ Cfr. H.F. PITKIN, *Il concetto di rappresentanza*, Berkeley-Los Angeles, 1972, trad. it., Soveria Mannelli, 2017, XXXVIII ss.

⁸⁴ Cfr. TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, cit., 609.

- il modo di organizzazione della comunità, e quindi l'istituzione dello Stato, era da intendere in rapporto di funzionalità con la tutela dei diritti naturali dell'uomo;
- in particolare, la tutela dei diritti naturali era assicurata a condizione che lo Stato rispettasse la volontà del popolo, senza soverchiarla in ragione di una pretesa autoritativa esogena;
- l'esercizio dei poteri da parte dello Stato poteva così essere ammesso solo se le istituzioni (e le autorità) chiamate ad effettuarlo fossero espressive della volontà popolare.

La rappresentanza democratica stava dunque ad indicare la forma tipica di esercizio del potere dello Stato nel rispetto della volontà popolare così da assicurare la tutela dei diritti naturali dell'uomo⁸⁵.

Proprio in questa connessione logica tra rappresentanza, quale forma di esercizio del potere sovrano, e tutela dei diritti naturali si può cogliere il richiamo al pensiero di Locke che costituì, notoriamente, il fondamento teorico della dottrina rivoluzionaria americana⁸⁶. Come noto, infatti, nella teoria lockiana i diritti fondamentali (vita, libertà, proprietà) potevano essere effettivamente garantiti soltanto attraverso la fissazione di limiti al potere assoluto del sovrano mediante la rappresentanza parlamentare⁸⁷. La rappresentanza, peraltro, si andò configurando in modo diverso in relazione alla duplice corrente teorica summenzionata.

Nel pensiero di Jefferson e dei suoi seguaci si prefigurava una partecipazione popolare, se non unanimistica, comunque largamente maggioritaria, in cui la volontà del popolo potesse essere ricostruita in maniera puntuale. Le istituzioni rappresentative dovevano essere composte in base ad una selezione dei delegati suscettibile di corrispondere scrupolosamente alla base popolare dell'intera nazione; così l'assemblea legislativa “*dovrebbe essere un esatto ritratto in miniatura delle persone nel suo insieme, dovrebbe pensare, sentire, ragionare e agire come loro*”⁸⁸; “*l'assemblea legislativa deve essere la migliore riproduzione dell'intera società ... l'eco fedele delle voci del popolo*”⁸⁹. Si trattava dunque di una rappresentanza di persone definita secondo una formula descrittiva della volontà popolare, in cui l'istituzione rappresentativa si poneva come sostituto del raduno democratico dell'intera popolazione (c.d. rappresentanza “descrittiva”) ⁹⁰.

Nel pensiero di Hamilton e Madison (ed in genere degli autori che si

⁸⁵ Cfr. M. FRACANZANI, *Il problema della rappresentanza nella dottrina dello Stato*, Padova, 2000.

⁸⁶ Vedi JELLINEK, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, cit., 34.

⁸⁷ Cfr. J. LOCKE, *Due trattati sul governo*, vol. II, cap. IX, 1960, trad. it., Torino, 1960.

Su questo tema vedi VIANO, *John Locke. Dal razionalismo all'illuminismo*, cit., 200 s.

⁸⁸ J. ADAMS, *Letter to John Penn*, in *Works*, Boston, 1852/1865, IV, 205.

⁸⁹ J. WILSON, *Works*, Chicago, 1896, I, 391.

⁹⁰ Cfr. PITKIN, *Il concetto di rappresentanza*, cit., 91 ss.

espressero su *The Federalist*) la rappresentanza andava definita secondo meccanismi elitari, idonei ad assicurare “la delega di governo ad un piccolo numero di cittadini eletti dal resto [del popolo]”⁹¹; i delegati dal popolo erano da considerare figure “illuminate” chiamate a deliberare sul bene comune, attraverso una adeguata ponderazione degli interessi espressi dalle varie classi sociali. Proprio la capacità delle istituzioni rappresentative di mediare gli interessi frazionali della società indicava la capacità della rappresentanza di superare la stolidità integralità del popolo: “può ben accadere che la voce pubblica, pronunciata dai rappresentanti del popolo, sia più conforme al bene pubblico che se pronunciata dal popolo stesso, riunito a tale scopo”⁹². Le istituzioni politiche diventavano così strumenti per la rappresentanza degli interessi, prevalentemente economici, emergenti dalla comunità nazionale da mediare rispetto al “bene comune” della nazione (c.d. rappresentanza degli interessi)⁹³. Quest’ultima impostazione è quella che si è andata progressivamente affermando nel costituzionalismo americano.

2.4. La teoria del consenso popolare rispetto alla legislazione fiscale negli Stati Uniti d’America (no taxation without representation)

Come si è visto in precedenza, l’esercizio del potere tributario configurava uno degli elementi fondamentali del conflitto indipendentista, costituendo l’impulso decisivo all’avvio delle contese tra le colonie e la casa-madre.

Il tema della regolazione del potere tributario è stato affrontato nel percorso rivoluzionario americano essenzialmente nella prospettiva del consenso popolare, dando luogo ad una valorizzazione del principio della rappresentanza⁹⁴.

In una prima fase, il consenso alla tassazione era espressione dell’idea di auto-decisione delle colonie rispetto alla volontà esogena formulata dalla casa-madre⁹⁵. Il patto sociale originario era stato rotto a causa degli abusi del sovrano inglese e la sovranità, con tutti i poteri connessi (a cominciare proprio dalla fiscalità) era ritornata al popolo⁹⁶. Si trattava quindi di un meccanismo istituzionale che valeva a preservare il popolo americano rispetto a decisioni sulla fiscalità che fossero state formulate in una dimensione territoriale e istituzionale sganciata da esso. In altre parole, le colonie americane non

⁹¹ J. MADISON, *The Federalist*, New York, 1787-1788, n. 10, 45.

⁹² MADISON, *The Federalist*, cit., n. 65, 324.

⁹³ Cfr. PITKIN, *Il concetto di rappresentanza*, cit., 281 ss.

⁹⁴ Vedi B. BAYLIN, *The ideological origins of the American revolution*, Harvard, 1967; J. McBREWSTER-F.P. MILLER, *Virtual representation: American revolution, thirteen colonies, British constitution. No taxation without representation*, 2010.

⁹⁵ Cfr. M.C. FREGNI, *Legitimacy in decision making in tax law: some remarks on taxation representation and consent to imposition*, in *Riv. dir. fin.*, 2017, I, 412 ss.

⁹⁶ Cfr. TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, cit., 609 ss.

consentivano a subire scelte sulla fiscalità che fossero formulate al di fuori della nazione americana⁹⁷.

A questa impostazione si ricollega il noto pensiero di James Otis sui diritti delle colonie che assegnava alla fiscalità una posizione centrale rispetto alle rivendicazioni di indipendenza, definendo come una necessità di diritto naturale (“delle leggi eterne di libertà”) il consenso alla tassazione espresso dai rappresentanti delle colonie⁹⁸; è in tale prospettiva teorica che viene ripresa la tradizione costituzionale inglese della Magna Charta e degli altri documenti successivi per formulare per la prima volta il motto del “*no taxation without representation*”⁹⁹.

In questo contesto, la teoria del consenso alla tassazione era quindi rivolta ad affermare l'autoreferenzialità della sovranità americana, in coerenza con la prima impostazione teorica (riconducibile a Jefferson) ed al disegno di indipendenza e resistenza rispetto agli abusi del sovrano inglese¹⁰⁰.

In una seconda fase, la questione del consenso si spostò sul versante degli interessi della nazione, quali emergenti dalle relazioni sociali e dal ruolo dei centri di potere che si agitavano dietro le istituzioni rappresentative. Il consenso alla tassazione diventa così una formula di sintesi del processo democratico che produce le mediazioni politiche occorrenti per una corretta decisione legislativa in materia di fiscalità.

Il tema del potere tributario si sposta così dall'ambito della sovranità internazionale – l'indipendenza dall'Inghilterra e il diritto del popolo americano all'autodecisione – al diverso ambito della politica interna e della espressione della volontà popolare richiesta per garantire l'interesse della nazione¹⁰¹.

In ogni caso, appare evidente la diversità della teoria del consenso alla tassazione emergente dalla Rivoluzione americana rispetto alle rivoluzioni inglesi. In Inghilterra il consenso venne utilizzato per regolare il patteggiamento istituzionale tra il sovrano-monarca (e aristocrazia e clero che lo sostenevano) e il popolo (identificato tipicamente nella borghesia e negli altri centri di potere)¹⁰²; si trattava quindi di una soluzione costituzionale che si inseriva in un assetto bilaterale di poteri, al fine di individuare limiti all'eser-

⁹⁷ Cfr. VIDAL, *L'invenzione degli Stati Uniti*, cit., 33.

⁹⁸ Cfr. J. OTIS, *The rights of the colonies asserted and proved*, Boston, 1764.

⁹⁹ È noto che tale slogan venne formulato originariamente da Patrick Henry nell'assemblea della Virginia del 30.5.1765. Cfr. TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, cit., 594.

James Otis sostenne invece lo slogan “*taxation without representation is tyranny*”; cfr. FREGNI, *Legitimacy in decision making in tax law: some remarks on taxation representation and consent to imposition*, cit., 411.

¹⁰⁰ Vedi BORIA, *Il potere tributario*, cit., 246 ss.

¹⁰¹ Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 249.

¹⁰² Vedi VIANO, *John Locke. Dal razionalismo all'illuminismo*, cit., 240 ss.

cizio del potere tributario da parte del sovrano¹⁰³. In America il consenso alla tassazione era espressione di una sovranità attribuita direttamente al popolo; non esisteva la contrapposizione tra sovrano e popolo, ma veniva solo riconosciuta la diretta spettanza a quest'ultimo del potere tributario; entrava piuttosto in gioco la necessità di una procedura rappresentativa di formazione del consenso popolare al fine di tutelare i diritti naturali dell'uomo; la teoria del consenso valeva così quale criterio di regolazione costituzionale del potere tributario in un contesto di sovranità popolare¹⁰⁴.

3. Il principio del consenso popolare nella Rivoluzione francese

3.1. La Rivoluzione francese e la Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino

Anche nella vicenda storica della Rivoluzione francese un ruolo di primo piano può essere attribuito alla rivolta popolare contro l'esercizio antiquato e inefficiente della fiscalità.

Invero, la funzione fiscale era esercitata nell'*Ancien regime* secondo modelli tributari di derivazione feudale che garantivano considerevoli privilegi in favore degli aristocratici e degli ecclesiastici, finendo per fare gravare il prelievo fiscale su borghesia mercantile e piccoli agricoltori¹⁰⁵. Sono così numerosi i *cahiers de doléances* in cui il popolo francese lamentava una pressione fiscale iniqua, inefficace, arbitraria e opprimente¹⁰⁶.

Di fronte ad una profonda crisi economica, dapprima il re provò ad adottare la politica economica e fiscale dei fisiocratici con il governo di Turgot (1774/1776) e di Necker (1776/1881), nei quali venne previsto un prelievo fiscale "per quota" predefinito sulla base del reddito di ciascun contribuente (con particolare riguardo alla rendita fondiaria)¹⁰⁷. Questo sistema fiscale funzionò poco e non diede i risultati attesi¹⁰⁸. In un documento istituzionale dell'epoca venne rilevato che la politica tributaria della scuola fisiocratica era iniqua e poco efficace, ma soprattutto era da considerare sbagliata l'idea di esercitare la funzione fiscale senza il preventivo consenso del Parlamento¹⁰⁹.

¹⁰³ Cfr. JELLINEK, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, cit., 33 ss.

¹⁰⁴ Cfr. JELLINEK, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, cit., 35 ss.

¹⁰⁵ Cfr. D. DAKIN, *Il crollo del vecchio regime in Francia*, in AA. VV. *Storia del mondo moderno. Le rivoluzioni d'America e di Francia*, VIII, Cambridge, 1965, trad. it., Milano, 1970, 780 ss.

¹⁰⁶ Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, cit., 158 ss.

¹⁰⁷ Cfr. DAKIN, *Il crollo del vecchio regime in Francia*, cit., 792 ss. e 801 ss.

¹⁰⁸ Cfr. DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, cit., 152 ss.

¹⁰⁹ *Remontrances relatives aux impôts*, 1774, a cura di Malesherbes, presidente della Corte des Aides; citato da DE BENEDICTIS, *Politica, governo e istituzioni nell'Europa moderna*, cit., 152.

Con la convocazione degli Stati generali da parte di Luigi XVI nel 1789 viene avviato il processo di rivolta che sfocerà con la deposizione del re e la costituzione della Repubblica¹¹⁰.

L'Assemblea nazionale costituente, in cui erano rappresentati i tre stati della nazione, adottò fin da subito (4 agosto 1789) provvedimenti che sopprimevano i privilegi fiscali dei nobili e liberavano i contadini dai vincoli feudali verso i signori (abolendo le principali *corvées* ancora esistenti)¹¹¹.

Poco dopo, l'Assemblea emanò la Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino (26 agosto 1789) che rappresentò il primo testo costituzionale prodotto dalla fase rivoluzionaria in cui vennero ripresi, anche testualmente, spunti dei documenti costituzionali della rivoluzione americana¹¹². In tale documento una parte normativa importante venne riservata alla materia tributaria. In particolare:

- l'art. 13 stabiliva che: “*per il mantenimento della forza pubblica e per le spese di amministrazione, è indispensabile un contributo comune; esso deve essere ripartito tra tutti i cittadini in ragione delle loro facoltà*”;
- l'art. 14 disponeva che: “*Tutti i cittadini hanno il diritto di constatare da loro stessi o per mezzo di loro rappresentanti, la necessità del contributo pubblico, di consentirlo liberamente, di controllarne l'impiego e determinarne la quantità, la ripartizione, la riscossione e la durata*”.

La centralità della funzione fiscale come fattore decisivo per la riforma della società francese è un dato ricorrente nei molti documenti della fase rivoluzionaria¹¹³. Valga come esempio la dichiarazione del deputato Lavie resa nel 1791 all'Assemblea nazionale: “*noi abbiamo fatto la rivoluzione solo per essere padroni dell'imposta*”¹¹⁴.

Si andò così enucleando la convinzione che l'imposta fosse un contributo necessario al bene comune. Come rilevato dalla dottrina illuministica che supportava i testi costituzionali della Rivoluzione, chi rifiutava il pagamento del tributo non difendeva un suo diritto esclusivo di proprietà, ma commetteva un'ingiustizia perché faceva pagare ad altri il vantaggio che riceveva dalla comunità¹¹⁵.

¹¹⁰ Cfr. G. RUDÉ, *Lo scoppio della rivoluzione francese*, in AA. VV. *Storia del mondo moderno. Le rivoluzioni d'America e di Francia*, VIII, Cambridge, 1965, trad. it., Milano, 1970, 845 ss.

¹¹¹ Cfr. ARDANT, *Storia della finanza mondiale*, cit., 194 ss.

¹¹² Su questo tema vedi JELINEK, *La dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino*, cit.

¹¹³ Per un esame del ruolo della fiscalità nei vari assetti costituzionali della Francia rivoluzionaria come elemento discriminante per l'accesso alle cariche politiche e perfino per l'attribuzione dell'elettorato attivo, si veda l'ampia analisi condotta da A. SAIITA, *Le costituenti francesi del periodo rivoluzionario (1789/1795)*, Roma, 1989, *passim*.

¹¹⁴ Cfr. P. LIBERATI, *Tributi (diritto intermedio)*, in *Enc. Dir.*, vol. XLV, Milano, 1992, 130.

¹¹⁵ Vedi M.C. CONDORCET, *Dichiarare i diritti, costituire i poteri*, trad. it., Milano, 2011, 129 ss.

3.2. Il consenso popolare del modello costituzionale dell'illuminismo francese

La situazione generale della Francia era sensibilmente differente rispetto a quella dell'Inghilterra, in quanto caratterizzata da un assolutismo rigoroso del monarca che aveva esautorato in modo pressoché completo il parlamento e le funzioni rappresentative¹¹⁶. La difesa dello *status quo* e la impermeabilità del regime monarchico a riforme dell'assetto sociale economico e giuridico (percepita spesso come una ostinata conservazione dell'ordine assolutistico) indussero le istanze riformatrici ad assumere un carattere più radicale rispetto alla impostazione inglese¹¹⁷; così l'illuminismo francese apparve connotato da evidenti inclinazioni alle teorizzazioni ideologiche di opposizione, innovatrici e sovvertitrici al contempo¹¹⁸. Un tale clima è riscontrabile in particolare nella materia tributaria.

Nel pensiero illuministico, fortemente intriso di suggestioni provenienti dall'ideologia della classe borghese, si andò delineando la convinzione che il carico fiscale dovesse seguire un percorso di sviluppo diretto a superare il sistema di tributi dell'*Ancien régime* attraverso una trasformazione innanzitutto concettuale dei criteri di tassazione¹¹⁹. Si avvertì con chiarezza che i problemi di equità ed efficienza nella ripartizione del carico fiscale non potevano essere risolti semplicemente attraverso mere manutenzioni o revisioni del sistema vigente, ma che piuttosto occorreva introdurre regole nuove destinate ad eliminare le zone di privilegio e di arbitrarietà ed a portare alla affermazione dell'eguaglianza tra i consociati¹²⁰.

Nel pensiero illuministico si pone in risalto come le imposte debbano acquistare un ruolo positivo all'interno dell'organizzazione sociale, perdendo quegli elementi di disfavore che ne avevano denotato la secolare storia: il tributo non deve essere più rappresentato come il diritto spettante al sovrano in quanto proprietario della terra o peggio come l'effetto patrimoniale di una condizione sociale deteriore, ma piuttosto deve qualificarsi come il corrispettivo dei diritti politici; il cittadino è chiamato a partecipare egualmente all'assetto politico del paese con il proprio suffragio ed al fabbisogno economico mediante la propria contribuzione¹²¹.

È noto, infatti, che la contribuzione tributaria è stata ripetutamente

¹¹⁶ Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 32 ss.

¹¹⁷ Cfr. CARVALE, *Storia del diritto nell'Europa moderna e contemporanea*, cit., 202 ss.

¹¹⁸ Vedi in argomento C. GHISALBERTI, *Dall'antico regime al 1848*, Roma-Bari, 1987, 31 ss.

¹¹⁹ Vedi su tale argomento A. SOBOUL, *La rivoluzione francese*, Paris, 1962, trad. it., Roma, 1988, 60 ss.

¹²⁰ Su questo processo storico cfr. SOBOUL, *La rivoluzione francese*, cit., 82 ss. ed in specie 87.

¹²¹ Cfr. CARVALE, *Storia del diritto nell'Europa moderna e contemporanea*, cit., 211.

presentata nei vari assetti costituzionali della Francia rivoluzionaria come elemento discriminante per l'accesso alle cariche politiche e perfino per l'attribuzione dell'elettorato attivo. Fin dal regolamento del 24 gennaio 1789 relativo alle assemblee delle parrocchie destinati alla redazione dei *cahiers de doléance*, per proseguire con la costituente monarchica e con la costituente borghese del 1795, veniva consacrato il principio censitario del suffragio elettorale, in cui l'elemento fondamentale per definire la posizione soggettiva del cittadino (e dunque i diritti elettorali, attivi e passivi) era per l'appunto costituito dal pagamento di un contributo tributario¹²². Si trattava di un meccanismo censitario in cui il cittadino veniva iscritto in una classe determinata in ragione della quantità di imposte pagate ciascun anno con conseguente attribuzione del diritto di voto¹²³.

La concezione etica e politica dell'imposizione viene completamente rinnovata: *“il pagamento del tributo è posto come uno dei più alti doveri del cittadino; si afferma l'eguaglianza di tutti i cittadini davanti al tributo; l'imposizione non è più guardata come l'attributo della sovranità, ma appare il mezzo necessario perché lo Stato possa prestare i pubblici servizi”*¹²⁴.

Il tributo viene dunque qualificato come un essenziale strumento di partecipazione del cittadino alla vita politica nazionale e quindi come *“un segno di libertà, una caratteristica della cittadinanza”*¹²⁵. Nel famoso discorso alla Convenzione del 17 giugno 1793 Robespierre dichiarava che *“ben lungi dal considerarla una distinzione odiosa, si deve al contrario consacrare l'onorevole obbligazione di pagare le contribuzioni fiscali per tutti i cittadini”*¹²⁶. Invero, nella percezione rivoluzionaria, il legame tra censo e rappresentanza non annulla la dimensione dell'impegno civico, ma piuttosto valorizza l'apporto del cittadino alla tutela del bene comune¹²⁷.

Corollario naturale di questa impostazione ideologica è una trasformazione sensibile dei principi fondamentali della materia tributaria.

L'interesse alla percezione dei tributi non può essere più identificato come un valore appartenente alla sfera del sovrano che si pone in contrapposizione netta con l'interesse dei consociati alla difesa della sfera dei valori individuali (ed in specie dei diritti di proprietà e di libertà). L'interesse fiscale viene, invece, elevato al livello degli interessi pubblici fondamentali, essen-

¹²² Sulla questione si veda l'ampia analisi condotta da SAITTA, *Le costituenti francesi del periodo rivoluzionario (1789/1795)*, cit.

¹²³ Cfr. SOBOUL, *La rivoluzione francese*, cit., 105 e 149.

¹²⁴ Così E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, 26.

¹²⁵ Vedi C. LARRERE, *L'égalité fiscale: une invention républicaine?*, in AA. VV., *Philosophie de l'impôt*, a cura di T. Burns-J. K. Dupont-M. Xifaras, Bruxelles, 2006, 89 ss.

¹²⁶ Dichiarazione citata da F.S. NITTI, *Scienza delle finanze*, Napoli, 1905, 358.

¹²⁷ In tal senso COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, cit., vol. II, 31, che cita la posizione di Sieyes.

ziali per la conservazione e lo sviluppo della collettività, rispetto al quale la posizione del singolo individuo non può che trovarsi in una posizione di subalternità.

Sotto questo profilo la vicenda dell'interesse fiscale si inserisce nel più generale filone degli interessi pubblici della collettività riguardo ai quali nella cultura giuridica illuministica era diffuso il convincimento di una preminenza decisa rispetto ai diritti individuali¹²⁸.

Va delineandosi l'idea che la stessa contrapposizione tra interesse fiscale pubblico ed interesse individuale sfumi sostanzialmente quasi fino ad elidersi. L'interesse fiscale poggia infatti su un concetto di sovranità profondamente modificato rispetto alla nozione originaria: il potere sovrano non è più da identificare con il potere regio o comunque con il potere riconosciuto ad *elites* di governanti; al contrario la sovranità viene attribuita alla volontà generale, unitariamente individuata, in cui si raccolgono tutte le volontà individuali¹²⁹. Il singolo dunque partecipa, con gli strumenti propri della vita politica, alla formazione delle scelte generali in materia fiscale ed il suo interesse individuale si forma, si sviluppa e si realizza nell'ambito dell'interesse generale della collettività¹³⁰. Coerentemente, tale accentuazione del carattere pubblicistico

¹²⁸ Si può citare innanzitutto la nota posizione di MONTESQUIEU, *Esprit des lois*, 1743/1746, trad. it., Milano, 1989, che sulla premessa che il potere legislativo non è altro se non la "volontà generale dello Stato", giunge a negare l'esistenza di una sfera individuale autonoma ed impermeabile all'incidenza della legge, riconoscendo che l'unico diritto di libertà del singolo consiste nel diritto di obbedire alla legge esistente.

In questo senso D. DIDEROT, *Observations sur l'instructions de Sa Majesté impériale aux députés pour la confection des lois*, che rileva esemplarmente come "la sottomissione alla volontà generale è il vincolo di tutte le società", ed anche che "non c'è altro vero sovrano che la nazione; non ci può essere altro vero legislatore che il popolo".

Cfr. altresì C.A. HELVETIUS, *De l'esprit*, 1758, trad. it., Roma, 1994, che rileva come l'interesse della società coincida con l'interesse singolare, lamentandosi della "ignoranza dei legislatori che hanno sempre posto l'interesse degli individui in contrasto con l'interesse generale"; P.H.T. D'HOLBACH, *Système de la nature*, 1770, che rileva come "le leggi per essere giuste debbono avere come fine invariabile l'interesse generale della società".

¹²⁹ Esemplare di questa linea di ragionamento è la teoria del contratto sociale di J.J. ROUSSEAU, *Il contratto sociale*, 1762, trad. it., Torino, 1980, che rileva come l'individuo raggiunga un tale punto di identificazione nella collettività di cui entra a fare parte da annullare completamente la propria singolare volontà. Il sovrano e i sudditi sono così la stessa cosa; "ciascuno di noi mette in comune la propria persona e tutta la propria forza sotto la direzione suprema della volontà generale". L'interesse identificabile nella "volontà generale", cui si improntano tutte le scelte e le azioni della collettività, è un interesse di tutti, che non tollera interessi concorrenti.

Per alcune osservazioni su questa impostazione si veda TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna*, cit., 323 ss.

¹³⁰ Può richiamarsi a tal proposito la teoria di Carré de Malberg che identificava nel cittadino due funzioni: quella di appartenente alla società e come tale partecipe della sovranità e quella di individuo collocato in posizione di soggezione rispetto all'esercizio del potere pubblico. Per un esame di tale teoria si veda G. BURDEAU, *Traité de science de politique, L'Etat libéral et les techniques*

(e comunitario) delle norme fiscali porta a marcare i tratti di doverosità delle prestazioni tributarie, con conseguente riconoscimento di una posizione di tendenziale soggezione dei consociati rispetto al potere pubblico¹³¹.

3.3. Segue. La tutela della sfera economica favorisce l'adesione a modelli di consenso popolare al tributo

In secondo luogo, in apparente contro-direzione con la linea concettuale sopra indicata, la componente borghese presente nel pensiero illuministico conduce ad una valorizzazione degli interessi individuali.

In particolare, dal nesso tra modello giusnaturalistico e società borghese discende la rivalutazione dello stato di natura come luogo dei rapporti elementari tra individui, presentati perlopiù come rapporti di carattere economico tra uomini che perseguono il sostentamento attraverso la lotta per il possesso dei beni primari della vita; viene così disvelata la sfera economica in quanto distinta dalla sfera politica, anticipandosi in sostanza l'antitesi sfera privata – sfera pubblica, con una decisa presa di distanza dalla società feudale caratterizzata a sua volta dalla confusione tra potere economico e potere politico¹³².

Trovano così risalto le istanze produttivistiche e le aspirazioni commerciali degli individui rispetto alle quali l'interesse pubblico deve recedere, perlomeno in misura ragionevole, lasciando ampio spazio alla iniziativa privata. La scoperta della sfera economica rappresenta così il momento di emancipazione della classe borghese, dominante nel sistema produttivo, rispetto allo Stato esistente¹³³.

In tale contesto si inserisce l'idea contrattualistica di una collettività statale imperniata sul consenso degli individui destinati a farne parte, unico legittimo fondamento del potere pubblico esercitato dal sovrano e dallo Stato. Così, con particolare riferimento alla materia tributaria, viene affermata la necessità di attuare il principio del consenso, e dunque di operarsi un recupero delle funzioni rappresentative in materia di decisioni sul livello di imposizione con conseguente valorizzazione dello strumento legislativo.

Viene peraltro sostenuto che l'imposizione va contenuta entro limiti significativi al fine di proteggere la proprietà privata da ablazioni pubbliche spesso inutili e controproducenti¹³⁴.

politiques de la démocratie gouvernée, Paris, 1967, vol. II, 321, richiamato da ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 41.

¹³¹ Sul punto si veda di ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 40 ss. ed in specie 48.

¹³² Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 35 ss.

¹³³ In tal senso si veda BOBBIO, *Il modello giusnaturalistico*, cit.

¹³⁴ In tal senso vedi B. CONSTANT, *Principi di politica*, 1815, trad. it., Roma, 2020, 176 ss., ove si afferma espressamente che “ogni imposta, di qualsiasi specie, ha sempre un'influenza incresciosa: è un male necessario, ma come tutti i mali necessari bisogna renderlo meno grane possibile”.

Inoltre, comincia a delinearsi la convinzione che nel sistema tributario debbano applicarsi i criteri giuridici del rapporto obbligatorio. A tale proposito appare determinante l'apporto teorico fornito dalla scuola dei fisiocratici (o "économistes") i quali, aldilà delle opzioni ideologiche su singoli temi economici, ponevano al centro delle riflessioni sul sistema giuridico e sul sistema tributario i modi di produzione della ricchezza ed i rapporti tra classi sociali ed assumevano, coerentemente, la centralità dello schema privatistico sinalagmatico per la ricostruzione dei rapporti giuridici tra i soggetti che si confrontavano nel sistema produttivo, inclusi i rapporti tra i privati e lo Stato¹³⁵.

Il punto di partenza della dottrina fisiocratica è stato così individuato in una concezione soggettivistica ed individualistica del diritto naturale: lo scopo dell'accesso del singolo nella società viene a configurarsi come la tutela dei beni di ciascuno e dunque in sostanza l'appropriazione naturale originaria; la stessa forma di governo e l'assetto costituzionale di un sistema giuridico è riconosciuta dipendente dal dato economico, quasi che l'ordine giuridico si configuri come una sovrastruttura dell'ordine economico¹³⁶.

Coerentemente, i tributi si inquadravano come prestazioni rese dai singoli cittadini a fronte del godimento dei servizi pubblici erogati dallo Stato, quasi si trattasse di una sorta di scambio di mercato tra sovrano e sudditi regolato da impostazioni utilitaristiche¹³⁷.

Il tributo, anche nella forma dell'imposta unica¹³⁸, valeva così a consentire la definizione di un sistema di finanza pubblica idoneo a garantire l'acquisizione dei flussi di entrate per garantire il pacifico godimento della proprietà e delle libertà borghesi¹³⁹.

Sulla scia di tale convinzione anche nel pensiero classico degli illuministi si diffondeva la convinzione che "*le entrate dello Stato sono una porzione che ciascun cittadino distoglie dalla propria ricchezza per avere sicurezza o per poterne fruire tranquillamente*"¹⁴⁰. In specie, nella ricostruzione dei fisiocratici il costo dei servizi

¹³⁵ Cfr. a titolo esemplare R.J. TUGOT, *Le ricchezze, il progresso e la storia universale*, trad. it., Torino, 1978.

¹³⁶ Cfr. in argomento G. REBUFFA, *Origine della ricchezza e diritto di proprietà. Quesnay e Turgot*, Milano, 1974, 7.

¹³⁷ Questo aspetto della teoria tributaria dei fisiocratici sembra molto più significativa del convincimento in ordine alla riferibilità dei tributi alla proprietà terriera, che si atteggia come un corollario inevitabile delle idee fisiocratiche in merito alla centralità della terra rispetto al sistema produttivistico.

Per una significativa indicazione delle posizioni dei fisiocratici si veda V.R. MIRABEAU, *Théorie de l'impôt pour servir de suite au Traité intitulé L'ami des hommes*, La Haye, 1761, 6 ss.

¹³⁸ La tesi dell'imposta unica sulla rendita netta dei terreni, più dottrinale che dotata di effettiva valenza politica, venne sostenuta con forza da F. QUESNAY, *Tableau économique*, 1758.

¹³⁹ Vedi J. SCHUMPETER, *Storia dell'analisi economica*, London, 1954, trad. it., Torino, 1972, 81 s.

¹⁴⁰ Così MONTESQUIEU, *Lo spirito delle leggi*, XIII, c.I.

Tale linea concettuale era peraltro destinata a permanere nella cultura giuridica francese. Così

pubblici era stimato pari ad un terzo del prodotto netto ritratto dalla terra: ogni altro prelievo eccedente tale misura è da ritenere violatore dell'ordine naturale e dunque ingiustamente confiscatorio¹⁴¹.

3.4. Il pensiero di Montesquieu sulla funzione fiscale

Un contributo innovativo alla ricostruzione della funzione fiscale, da ricondurre tipicamente al clima ideologico dell'illuminismo, proviene dalla sofisticata analisi di Charles Louis de Montesquieu destinata ad influire in modo consistente sulla sua epoca¹⁴².

È noto che il tema fondamentale della teoria politica di Montesquieu consiste nella individuazione di un sistema di limiti nella distribuzione del potere da realizzare attraverso la tripartizione delle funzioni di governo di una comunità (in relazione al potere legislativo, esecutivo e giudiziario)¹⁴³. In tale ambito si definisce il principio generale che la legge è la ragione umana che governa i popoli; le specifiche legislazioni civili e politiche delle varie nazioni sono casi peculiari che valgono quali corollari del principio generale¹⁴⁴.

In particolare, Montesquieu inquadra il tema della funzione fiscale come espressione del patto sociale e formula un articolata serie di considerazioni sul rilievo dei tributi nella comunità politica¹⁴⁵:

- in termini generali *“le entrate dello Stato sono la parte che ciascun cittadino dà di ciò che possiede per avere la sicurezza del restante, o per goderne piacevolmente”*; la nozione del tributo è definita secondo uno schema di corrispettività ponendo in relazione il pagamento delle prestazioni fiscali con la sicurezza del patrimonio derivante dall'ordine dello Stato;
- *“per fissare bene queste entrate bisogna avere riguardo alle necessità dello Stato e del cittadino; naturalmente non ha senso togliere al popolo quello di cui ha un reale bisogno per gli immaginari bisogni dello Stato... i bisogni immaginari sono quelli voluti dalle passioni e dalle debolezze di coloro che governano, dal fascino di un progetto*

anche autorevole dottrina di inizio del XX sec. sosteneva che l'imposta rappresenta il prezzo dei servizi che lo Stato rende ai cittadini; vedi P. LEROY BEAULIEU, *Traité de la Science des finances*, Paris, 1912, I, 151.

¹⁴¹ Cfr. T. FANFANI, *Storia economica*, II, Torino, 1972, 78 ss.

¹⁴² Nelle *Encyclopedie*, t. VIII, 1756, 601 ss., vengono ampiamente citati i passi dello *Spirito delle leggi*. Uno studioso dell'epoca, Destutt de Tracy *Commentaire sur l'esprit de lois*, 1819, 259 ss., dedica l'analisi più lunga del suo lavoro al cap. XIII del libro di Montesquieu.

¹⁴³ Su questo tema vedi S. LANDUCCI, *Montesquieu e l'origine della scienza sociale*, Firenze, 1973; G. BEDESCHI, *Storia del pensiero liberale*, Soveria Mannelli, 2015, 93 ss.

¹⁴⁴ Cfr. J. STAROBINSKY, *Montesquieu*, Paris, 1952, trad. it., Genova, 1989, 53.

¹⁴⁵ MONTESQUIEU, *Lo spirito delle leggi*, Genève, 1749, trad. it., Milano, 1989, I, 367 ss.; si tratta del cap. XIII interamente dedicato ai tributi ed al rapporto con la libertà dei cittadini.

grandioso, dalla brama morbosa di una gloria vana, e da una certa impotenza dello spirito di fronte alle fantasie”;

- quanto alla tipologia di prestazioni fiscali “*nello Stato ...si possono mettere imposte sulle persone, sulle terre o sulle merci*”;
- in specie, nell'imposta sulla persona va seguito il criterio della proporzionalità, anche se “*la proporzione ingiusta sarebbe quella che segue esattamente la proporzione dei beni*” dovendosi tassare diversamente la parte necessaria alla vita (da esentare), la parte utile (tassazione media), e la parte superflua (tassazione più elevata);
- la gravezza dei tributi dipende dalla natura del governo; infatti “*nel governo dispotico i tributi devono essere lievissimi... nello stato di stupefacente potere del principe e di strana debolezza del popolo i tributi devono essere facili da riscuotere e stabiliti con chiarezza...*”;
- “*si possono esigere tributi più forti in proporzione della libertà dei sudditi; e si è costretti a moderarli a misura che la servitù aumenta...è una regola tratta dalla natura che non varia mai ... un popolo dominatore come lo erano l'ateniese e il romano può liberarsi da qualunque imposta perché regna su nazioni assoggettate... negli Stati moderati vi è un compenso per la pesantezza del tributo: la libertà*”;
- “*si possono aumentare i tributi nella maggior parte delle repubbliche perché il cittadino che crede di pagarli a sé stesso ha volontà di pagarli ...nella monarchia si possono aumentare i tributi perché la moderazione del governo può procurare delle ricchezze; è come la ricompensa del principe a causa del rispetto che ha per le leggi... nello Stato dispotico non si può aumentarli, perché non si può aumentare la servitù estrema*”;
- “*questi grandi vantaggi della libertà hanno fatto sì che si sia abusato della libertà stessa... perché sono stati ricavati grandi tributi, se ne sono voluti ricavare di eccessivi ... la libertà ha prodotto l'eccesso dei tributi; ma l'effetto di questi tributi eccessivi è di produrre a loro volta la servitù, di produrre la diminuzione dei tributi*”;

Appare così evidente il nesso profondo tra libertà e imposizione fiscale che trapela dal pensiero di Montesquieu: il tributo che si presenta quale corrispettivo dei diritti politici, come avviene nella visione repubblicana (e che connota strutturalmente la visione politica dell'illuminismo), garantisce la libertà dei cittadini rispetto al potere invasivo ed ingombrante del sovrano, pur se impone un prelievo di ricchezza superiore; nei contesti monarchici la servitù politica esclude quantità rilevanti di prestazioni tributarie. La libertà civile e politica della comunità richiede pertanto un livello più elevato di imposizione fiscale¹⁴⁶.

D'altro lato, il prelievo fiscale va comunque innestato in un contesto di libertà civili che contempla la proprietà quale fattore fondamentale dell'individuo (secondo il *background* concettuale dell'illuminismo francese). La

¹⁴⁶ Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 259 ss.

visione borghese (e capitalistica) dei rapporti sociali risulta evidente laddove si afferma “*che alcuni cittadini non paghino abbastanza non è un gran male; la loro agiatezza ridonda sempre a favore del pubblico*”.

4. Considerazioni generali sul processo evolutivo del principio del consenso alla tassazione

4.1. La trasformazione del potere tributario a seguito di eventi rivoluzionari e le prime carte costituzionali

L'assetto storicamente fondato del potere sovrano, e conseguentemente del potere tributario, si trasforma in modo radicale a seguito di una lunga fase rivoluzionaria che si avvia nella metà del XVII sec. e trova il suo culmine nella seconda metà del XVIII sec. coinvolgendo potenze vecchie (Inghilterra e Francia) e nuove (Stati Uniti d'America).

Le convulsioni rivoluzionarie hanno prodotto una metamorfosi completa della concezione del potere, modificando i rapporti tra sovrano e popolo e portando alla definizione di regole di carattere fondamentale della comunità, espresse in costituzioni che si atteggiavano a documenti rappresentativi del “patto sociale” di una nazione¹⁴⁷.

Prima delle rivoluzioni democratiche del Settecento esistevano le leggi fondamentali dell'uomo e di Dio. Si trattava di un corpo di principi normativi di origine consuetudinaria che non era codificato ed era pertanto ricostruito su base dottrinale ed interpretativa¹⁴⁸.

Le costituzioni scritte dell'epoca rivoluzionaria – in specie quella americana del 1776 e quella francese del 1789 – segnavano così una evidente cesura col passato ed avviavano una fase storica completamente innovativa nella declinazione della sovranità¹⁴⁹.

La carta costituzionale era un documento di elevato valore simbolico e giuridico, poiché si poneva come guida dei rapporti sociali e politici tra Stato e cittadini ed assumeva un grado gerarchico più elevato rispetto alle leggi ordinarie. Caratteri presenti con evidenza nella struttura stessa della costituzione che prevedeva procedure rigide per la modifica delle regole ivi contenute, a conferma dell'idea della fissità e stabilità dei precetti costituzionali¹⁵⁰.

Il fondamento del potere costituente era individuato nel popolo in

¹⁴⁷ Su questo tema vedi V. ONIDA, *La Costituzione*, Bologna, 2004, 9 s.; R. BIN, *Lo Stato di diritto*, Bologna, 2004, 35.

¹⁴⁸ Vedi N. MATTEUCCI, *Lo Stato moderno*, Bologna, 2000, 138 ss.

¹⁴⁹ Vedi ARENDT, *Sulla rivoluzione*, 1963, trad. it., Torino, 2009.

¹⁵⁰ Cfr. MATTEUCCI, *Lo Stato moderno*, cit., 140.

quanto portatore della volontà generale della comunità. Emblematica è la nota sentenza di Sieyes nel suo libro *Qu'est-ce que le Tiers Etat?*: “la nazione è preesistente a tutto, è l'origine di tutto”. Ed anche Paine negli Stati Uniti dichiarava: “alla volontà nazionale basta soltanto la propria realtà per essere legittima. Essa è la fonte di ogni legalità”¹⁵¹.

Evidentemente, anche il potere tributario era coinvolto da questo processo di trasformazione del patto sociale. Non più la determinazione univoca del sovrano assoluto, bensì la determinazione condivisa e patteggiata col popolo doveva costituire il fondamento delle norme tributarie. La costruzione (e la modificazione) del sistema fiscale doveva essere conforme al nuovo modello costituzionale di rapporti tra sovrano e popolo (e suoi organi rappresentativi)¹⁵².

4.2. Le linee di sviluppo del potere tributario fiscale nel costituzionalismo moderno

Il costituzionalismo moderno avviato dal periodo rivoluzionario ha introdotto una fase nuova dei rapporti di potere, fissando la logica della limitazione esterna al potere del sovrano da parte del Parlamento¹⁵³.

Il patto sociale emergente dall'adozione delle Costituzioni consiste essenzialmente nella definizione di una dialettica politica tra le istanze popolari, rappresentate nel Parlamento, e la visione autoritaria del sovrano. Questo bilanciamento di interessi si travasa nella declinazione del potere pubblico e richiede che l'autorità del sovrano si mantenga dentro i limiti del consenso parlamentare¹⁵⁴.

Nella fase cruciale del costituzionalismo inglese nel XVII sec. si è registrata la maturazione di un duplice passaggio concettuale. Innanzitutto matura la tensione conflittuale tra l'interesse fiscale, inteso come interesse del sovrano rivolto al perseguimento del bene collettivo, e l'interesse individuale, concretantesi in sostanza nello sviluppo della sfera di libertà e di proprietà, ferma rimanendo la prevalenza netta del primo valore rispetto al secondo. Successivamente si è marcata l'inversione del rapporto di priorità assiologica, assumendo un carattere preponderante i diritti di libertà e di proprietà, come attributi naturali dell'individuo coesenziali per un pieno sviluppo della personalità umana, rispetto ai quali appare subalterna e strumentale la posizione degli interessi del potere monarchico.

¹⁵¹ Richiamato da MATTEUCCI, *Lo Stato moderno*, cit., 141.

¹⁵² Cfr. BORJA, *Il potere tributario*, cit., 503 ss.

¹⁵³ Vedi F.A. VON HAYEK, *Rules and order*, London, 1973, in *Legge, legislazione e libertà*, trad. it., Milano, 1994, 5 s.; C.H. MCILWAIN, *Constitutionalism: ancient and modern*, New York, 1958.

¹⁵⁴ Vedi in argomento GHISALBERTI, *Dall'antico regime al 1848*, cit., 33 e 61 ss.

Anche nell'esperienza americana la tassazione è vista evidentemente come un limite allo sviluppo dell'individuo, che costituisce il punto ineludibile di partenza dell'ordinamento giuridico. Il criterio dell'auto-imposizione, così sentito nella cultura statunitense, conferma infatti la centralità dell'individuo e la posizione subordinata dell'interesse fiscale della comunità.

L'interesse fiscale si presenta dunque come un valore appartenente alla sfera collettiva, anche se più propriamente identificato come connotato della potestà pubblica del sovrano, subordinato ai valori propri dell'individuo, i quali assurgono perciò a punto cardinale di riferimento dello sviluppo del diritto fiscale¹⁵⁵.

È netto il ribaltamento concettuale che si realizza in Francia sul presupposto delle teorie illuministiche. L'interesse fiscale, pur mantenendosi collegato al concetto di sovranità, all'interno di un diverso contesto ideologico viene ricostruito in relazione ad un valore superiore della collettività e non anche ad un valore del potere monarchico. Parallelamente l'interesse individuale perde di notevole consistenza, sfumandosi sensibilmente i valori della libertà e della proprietà perlomeno nel confronto con i valori fondamentali della collettività, a differenza della "*liberty and property clause*" che si è visto costituire uno dei cardini concettuali intorno al quale si sviluppava il dibattito sulla potestà di imposizione in Inghilterra.

È stato a tal proposito suggerito che le libertà della tradizione anglosassone si caratterizzassero come diritti concreti ed efficaci a differenza delle libertà francesi che si presentavano come situazioni soggettive astratte¹⁵⁶. Ciò, come visto, porta in Francia ad un superamento della contrapposizione tra interesse individuale ed interesse fiscale, che invece permane forte nella cultura inglese. L'interesse fiscale torna ad essere, pur se in termini completamente differenti rispetto alla tradizione feudale e dell'antichità, il punto di riferimento del sistema tributario e dei poteri di imposizione, venendo i diritti individuali ricondotti a posizioni marginali e subalterne rispetto ad esso¹⁵⁷.

4.3. Distinzione della tradizione anglosassone, ispirata alla protezione dell'individuo, rispetto alla tradizione continentale, orientata alla tutela dello Stato

A seguito del percorso di sviluppo dei sistemi fiscali dello Stato moderno, sono enucleabili due direttrici evolutive differenti e contrapposte: una prima che si collega all'idea della prevalenza dei diritti individuali sul potere

¹⁵⁵ Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 268.

¹⁵⁶ Cfr. BURDEAU, *Traité de science politique, L'Etat liberal et les techniques politique de la démocratie gouvernée*, cit., VI, 173.

¹⁵⁷ Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 46 ss.

di imposizione ed una seconda che, al contrario, pone in risalto il convincimento della priorità del potere pubblico e dell'interesse fiscale rispetto alla sfera individuale¹⁵⁸.

La prima direttrice, il cui modello si è visto essere prefigurato nel pensiero di Locke, appartiene tipicamente al mondo anglosassone (Inghilterra e Stati Uniti d'America), orientato con decisione verso una concezione utilitarista e pragmatica dei rapporti pubblici in cui è affermata la preminenza logica dell'individuo. La tradizione anglosassone, incline a riconoscere le capacità di autoregolazione della società civile, si è sempre mostrata attenta ad evitare impostazioni moniste e centraliste, assumendo a nucleo forte dell'ordinamento giuridico le libertà individuali intese quali valori al cui servizio ed alla cui tutela sono poste le varie norme. Così anche la potestà di imposizione è intesa quale declinazione della clausola essenziale che riconosce e garantisce la libertà e la proprietà dell'individuo, e pertanto è collocata in una posizione servente o comunque concettualmente subordinata rispetto ai diritti individuali¹⁵⁹.

La seconda direttrice denota invece gli ordinamenti giuridici continentali, nei quali in una dimensione etica e spesso trascendente lo Stato e l'interesse generale della collettività sono identificati come valori supremi totalmente prevalenti, se non addirittura assorbenti rispetto ai diritti dell'individuo¹⁶⁰. I poteri pubblici in particolare, in quanto strumentario logico e giuridico della volontà generale, sono destinati naturalmente a perseguire interessi fondamentali della collettività e prevalgono sui diritti dell'individuo. La potestà tributaria, inserita in tale contesto statualista, si fonda sull'interesse fiscale ed è destinata a dominare sugli interessi individuali¹⁶¹. Nella cultura dei paesi europei sono state frequentemente accolte le impostazioni teoriche ispirate al modello illuministico-francese, come risulta evidente fin dall'esame delle varie regole costituzionali¹⁶².

¹⁵⁸ Riconosce due grandi filoni culturali nel costituzionalismo moderno, identificabili per l'appunto nel modello anglosassone e nel modello illuministico (icasticamente definito "giacobino"), A. BARBERA, *Le basi filosofiche del costituzionalismo*, Roma-Bari, 1997, 5 ss.

¹⁵⁹ Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 48.

¹⁶⁰ Sulla affinità concettuale tra il modello illuministico francese ed il modello idealistico tedesco, almeno quanto ai presupposti teorici, cfr. A. BALDASSARRE, *Libertà – problemi generali*, in *Enc. Giur., Treccani*, 14.

¹⁶¹ Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 48.

¹⁶² Per alcuni rilievi in argomento cfr. V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999.

4.4. La connotazione del potere tributario a seguito delle rivoluzioni dello Stato moderno

Alla luce dell'analisi condotta in precedenza la funzione fiscale può essere identificata come un valore che, a partire dalle rivoluzioni dello Stato moderno, permea intrinsecamente il sistema tributario¹⁶³.

Si tratta in particolare di una macro-struttura assiologica che trae dalla matrice comunitaria l'impulso ad affermarsi quale regola di conformazione del sistema dei tributi, legittimante prescrizioni normative invasive o comunque fortemente riduttive della sfera di autonomia patrimoniale e di libertà dei singoli consociati¹⁶⁴.

Il potere tributario viene così profondamente innervato dalla finalità collettiva di perseguire il bene comune, secondo la determinazione non più auto-referenziale del sovrano e dell'oligarchia dominante, bensì stabilita in base al consenso parlamentare rappresentativo di una volontà popolare diffusa¹⁶⁵.

Al contempo, tale potere si pone in relazione dialettica con i valori fondamentali di libertà e proprietà degli individui, assumendo una dimensione costituzionale variabile in riferimento alla trasformazione dei rapporti tra governanti e governati, ed in specie al grado di contrapposizione tra sfera individuale e sfera statale, così da risultare un tipico corollario dei rapporti generali giuspubblicistici¹⁶⁶.

In controluce si comincia a delineare la funzione di un principio di distribuzione del carico fiscale che impone di assumere parametri di riferimento di portata oggettiva, coerenti con i valori liberali e borghesi dello Stato ottocentesco, il quale, oltre a misurare la posizione dell'individuo all'interno della collettività rispetto alle esigenze di ripartizione delle prestazioni tributarie, consenta soprattutto di proteggere il nucleo minimale di ricchezza e di libertà di ciascun cittadino¹⁶⁷.

La matrice comunitaria e la tensione dialettica con altri valori costituzionali valgono così a delineare il carattere del potere tributario quale elemento del patto sociale protetto della comunità generale che, pur non essendo espresso in norme costituzionali specifiche, rappresenta un indeclinabile fondamento giuridico degli ordinamenti tributari¹⁶⁸.

¹⁶³ Vedi BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 45 ss.

¹⁶⁴ Cfr. R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, 119 ss.

¹⁶⁵ Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 513 ss.

¹⁶⁶ *Ex multis* vedi B. DE JOUVENEL, *La sovranità*, Paris, 1955, trad. it., Milano, 1971, 212 ss.

¹⁶⁷ Vedi in argomento M. INGROSSO, *Tributo e sovranità*, in AA. VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 137 ss.

¹⁶⁸ Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 501 ss.

4.5. L'emersione di un nucleo comune al costituzionalismo moderno: la spersonalizzazione del potere tributario

L'epoca rivoluzionaria produsse un evidente risultato nella metamorfosi dei rapporti sociali e politici all'interno della comunità nazionale, determinando una radicale trasformazione della relazione tra sovrano e cittadinanza¹⁶⁹.

La sovranità non era più da considerare un mero attributo, assoluto ed insindacabile (o comunque incoercibile e limitabile in misura ridotta) di un sovrano sostenuto dalla sua oligarchia dominante, bensì era il nucleo fondante di una comunità, la risultante del patto sociale che i membri di una comunità stringevano tra loro e con il monarca¹⁷⁰.

Il patto sociale che sosteneva la nuova sovranità era definito nelle costituzioni, in cui si dichiaravano i principi fondamentali della relazione sociale e politica¹⁷¹.

Coerentemente, il potere tributario perdeva la sua correlazione con la sovranità del monarca-principe, secondo la concezione risalente accolta dallo Stato assoluto, e si poneva in relazione funzionale col patto sociale e con il bene comune.

Il fondamento assiologico del potere tributario era da ricercare così nel bene comune – e nello Stato-comunità – entità ideale e valore astratto che si distaccavano dalle persone del sovrano e della sua oligarchia prossima¹⁷².

Il potere tributario, pertanto, veniva spersonalizzato, in quanto non più collegato al potere assoluto del sovrano-persona, ma considerato come potere generale dello Stato al servizio del bene comune e da esercitare nel rispetto dei limiti e delle regole stabiliti nella costituzione¹⁷³.

4.6. Si sviluppa l'idea di un diritto tributario come contenitore del potere tributario

Uno dei principali caratteri dei processi rivoluzionari del XVII e del XVIII sec. riguarda la diversa connotazione giuridica del potere tributario: pur rimanendo un attributo fondamentale della sovranità, il potere tributario perde la sua dimensione "assoluta", solo parzialmente contrastata dal patteggiamento con le istituzioni rappresentative del popolo (secondo la tradizione medievale, poi consolidata nell'*Ancien regime*), per trasformarsi in un fattore strutturalmente coordinato e correlato all'interesse comune della nazione¹⁷⁴.

¹⁶⁹ Cfr. COSTA, *Civitas. Storia della cittadinanza in Europa*, II, cit., XIII.

¹⁷⁰ Su questi temi vedi M. PROSPERO, *La rappresentanza tra critica della politica e garantismo*, in CONSTANT, *Principi di politica*, 1815, trad. it., Roma, 2020, CII ss.

¹⁷¹ Cfr. L. FERRAJOLI, *Principia juris*, II, Roma-Bari, 2007, 117.

¹⁷² Vedi ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 11 ss.

¹⁷³ Cfr. BORJA, *Il potere tributario*, cit., 512 s.

¹⁷⁴ Cfr. BORJA, *Il potere tributario*, cit., 270 ss.

Come accennato in precedenza, il potere tributario viene qualificato in base alla finalità collettiva di perseguire il bene comune, secondo la determinazione non più auto-referenziale del sovrano, bensì stabilita in base al consenso parlamentare rappresentativo di una volontà popolare diffusa; coerentemente, tale potere si pone in relazione dialettica con i diritti fondamentali di libertà e proprietà dei cittadini, imponendo mediazioni normative e limitazioni all'esercizio irregolare o arbitrario della funzione fiscale.

Questa profonda trasformazione del potere tributario può essere individuata secondo due direttrici di fondo¹⁷⁵:

- la fase ascendente del diritto fiscale, in cui la formazione della norma tributaria non è più riconducibile alla volontà esclusiva o prevalente del sovrano (e della oligarchia dominante), bensì è decisa attraverso una procedura concordata con le istituzioni rappresentative della volontà popolare; ne consegue che l'autorità del sovrano in materia di decisioni fiscali si deve mantenere dentro i limiti del consenso parlamentare;
- la fase discendente della esazione tributaria, rispetto alla quale gli atti autoritativi riconducibili al sovrano, affidati ai funzionari ed ai delegati ammessi all'esercizio del potere amministrativo, devono essere compiuti nel rispetto delle norme di legge per garantire la tutela dei diritti di libertà e di proprietà riconosciuti ai cittadini.

L'effetto rilevante di questa trasformazione si avverte nella valorizzazione del sindacato giudiziario degli atti autoritativi riferiti alla potestà tributaria; l'accertamento del debito fiscale e la riscossione delle prestazioni tributarie non possono essere più qualificati come l'attuazione di un valore dello Stato assoluto destinato a "schiacciare" e "dominare" il contribuente, che si trova in posizione di totale soggezione al potere tributario; la difesa dei diritti fondamentali di libertà e proprietà dei cittadini impone di porre limiti alla potestà amministrativa, riconducendola al rispetto delle regole di legge secondo procedure definite¹⁷⁶. Ne consegue che la tutela giudiziaria del cittadino assume non più il connotato di un richiamo paternalistico ad un organo dello Stato assoluto per postulare una difesa rispetto agli arbitri più evidenti ed insopportabili (magari secondo prospettive giusnaturalistiche); tale tutela diventa invece il meccanismo tipico e normale per garantire l'effettiva attuazione del diritto fiscale stabilito nella legge (secondo la *Rule of law*) e realizzare in concreto le mediazioni giuridiche stabilite attraverso la procedura parlamentare¹⁷⁷.

Il diritto tributario, determinato nella fase ascendente mediante il con-

¹⁷⁵ BORIA, *Il potere tributario*, cit., 271.

¹⁷⁶ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2019, 330 ss.

¹⁷⁷ Vedi A. FANTOZZI, *Introduzione*, in AA. VV. *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, 1 ss.

senso rappresentativo, diventa così un contenitore che ingloba il potere tributario nella fase discendente e lo riconduce al rispetto delle disposizioni di legge. Il potere tributario non è più auto-referenziale e slegato dalle situazioni giuridiche dei destinatari/contribuenti, ma piuttosto si correla in modo necessario ai valori collettivi espressi e tutelati dall'ordinamento giuridico¹⁷⁸.

Dai processi rivoluzionari comincia così ad emergere chiaramente il bisogno di definire un ordinamento giuridico della funzione fiscale – il diritto tributario – che valga quale spazio superiore idoneo a contenere e qualificare il potere tributario¹⁷⁹.

¹⁷⁸ Cfr. BORIA, *Il potere tributario*, cit., 271.

¹⁷⁹ Vedi VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, cit., 25 ss.

ECONOMIA SOCIALE DI MERCATO E SISTEMA TRIBUTARIO NAZIONALE. PRIME RIFLESSIONI

di Rossella Miceli*

SOMMARIO: 1. Premessa sistematica. – 2. L'economia sociale di mercato: evoluzione storica. – 2.1. (segue): i principi generali e i riflessi sulla politica fiscale. – 3. L'economia sociale di mercato nel progetto europeo. Evoluzione dal Trattato di Roma al *Fiscal Compact*. – 3.1. L'impatto sul diritto tributario europeo. – 3.2. Gli strumenti della economia sociale di mercato nel progetto europeo. Gli aiuti di Stato fiscali. – 4. L'ordinamento nazionale e i principi dell'economia sociale di mercato. – 4.1. Il recepimento nazionale dei principi europei dell'economia sociale di mercato. – 4.2. La funzione fiscale nazionale e l'economia sociale di mercato: riflessioni. – 4.3. Il paradigma della fiscalità secondo l'economia sociale di mercato. – 5. Considerazioni conclusive.

Abstract: Social market economy qualifies the direction of current European policy. It is an important guideline that requires the protection of social values in the market in according to the basic idea that economic growth presupposes social growth.

The national fiscal function is conditioned by this political line, which entered into our national system through the natural mechanisms of European legal integration.

In this framework, the tax law must guarantee economic rights and support a growth of social values in the market according to the coordinates of the social market economy.

Abstract: L'economia sociale di mercato definisce la direzione dell'attuale politica europea. Si tratta di una importante linea di pensiero che impone una tutela dei valori sociali nel mercato in ossequio all'idea di fondo che la crescita economica presupponga quella sociale.

La funzione fiscale nazionale è condizionata da tale linea politica, entrata nel nostro sistema nazionale attraverso i meccanismi naturali di integrazione giuridica.

In questo assetto il tributo deve garantire i diritti economici e sostenere una crescita dei valori sociali nel mercato secondo le coordinate della economia sociale di mercato.

* Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università Sapienza di Roma.

1. Premessa sistematica

Con sempre maggiore frequenza sui quotidiani nazionali si evoca il termine “economia sociale di mercato”, rinvenendo in tale espressione la vocazione necessaria di ogni politica di contenimento della crisi e di crescita economica e sociale¹.

Allo stesso modo, negli ultimi anni, si assiste ad un rifiorire della letteratura su tale argomento².

L'importanza del tema e la necessità di definire impostazioni teoriche adeguate all'entità dei problemi economici attuali spingono ad effettuare una riflessione più accurata sull'argomento, soprattutto all'interno della materia tributaria che – come a tutti noto – ha assunto progressivamente una centralità nel dibattito politico interno ed internazionale.

L'economia sociale di mercato costituisce un capitolo fondamentale della storia del liberalismo europeo; quest'ultima, infatti, ha qualificato un impianto teorico di estremo rilievo che, nel corso del XIX secolo, ha contribuito alla definizione dei rapporti tra economia e diritto, fondando la necessità di una Costituzione economica all'interno di ogni Paese.

Con l'evoluzione dei tempi l'economia sociale di mercato ha assunto un'importanza sempre maggiore, imponendosi quale corrente di riferimento di molti Stati europei economicamente evoluti e dello stesso sistema giuridico comunitario, all'interno del quale si è proceduto ad una codificazione espressa della medesima nel Trattato, compiendo – in tal modo – un passo importante e pregno di conseguenze giuridiche.

Alla luce di tale percorso, l'economia sociale di mercato non costituisce più la scelta politica di alcuni Paesi, bensì la direzione del governo dell'Unione europea, destinata a condizionare tutti gli Stati e soprattutto quello italiano, dove – come si porrà in luce – per vicissitudini storiche e condizionamenti ideologici la suddetta corrente di pensiero non ha mai avuto uno sviluppo dogmatico ed una effettiva sperimentazione.

¹ Cfr. F. FELICE, *Il ritorno dell'economia sociale di mercato*, in *Il Sole 24 ore*, 2 marzo 2021; N. IRTI, *La terza via una lezione ancora attuale*, in *Il Sole 24 ore*, 26 febbraio 2021; M. RICCIARDI, *Il liberalismo che serve all'Italia*, in *Sole 24 Ore*, 7 novembre 2021.

² In particolare, G. LUCHENA, *Economia sociale di mercato*, in *Rass. dir. pubbl. europeo*, 2020, 81; C. IANNELLO, “*Impresa*”, “*mercato*” e “*concorrenza*” fondamento dell'ordine costituzionale neoliberale. *Le politiche pro-concorrenziali dall'ambito economico a quello sociale*, in *Rass. dir. pubbl. europeo*, 2020, 121; A. SOMMA, *L'economia sociale di mercato e scontro tra capitalismi*, in *DPCE*, 2015, n. 4, 107; ID., *La Germania e l'economia sociale di mercato*, *Quaderni della biblioteca delle libertà*, 2014, I e II, che raccoglie diversi contributi sull'argomento pubblicati dall'Autore sulla stessa rivista a partire dal 2009; A. NAPOLITANO, *Economia sociale di mercato e tutela dei diritti*, Torino, 2019, *passim*; F. FORTE, F. FELICE, *Il liberalismo delle regole*, Catanzaro, 2016, *passim*; F. FORTE, F. FELICE, C. FORTE (a cura di), *L'economia sociale di mercato e i suoi nemici*, Catanzaro, 2012, *passim*; F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, Catanzaro, 2008, *passim*.

In considerazione dell'assenza di recenti studi sul punto che riguardino in via generale la disciplina tributaria³, scopo del presente contributo è quello di avviare una riflessione sui rapporti tra economia sociale di mercato e fiscalità.

In tal senso, il punto di partenza della riflessione è costituito da un inquadramento storico dell'economia sociale e da una breve analisi dei suoi contenuti.

Come si verificherà, tale corrente qualifica l'ideologia più evoluta del pensiero liberale, ove sono stati coniugati il libero mercato e i diritti sociali, giungendo ad una sintesi costruttiva dei due valori più importanti della società moderna.

In seconda battuta, appare necessario comprendere l'evoluzione di tale impostazione nel progetto europeo e la sua attuale strutturazione.

Infine, si analizzerà l'impatto della medesima nel sistema giuridico italiano e nella materia tributaria.

L'idea di fondo, che si ritiene di verificare, risiede nella convinzione che tale politica abbia modificato alcune fondamenta del nostro sistema tributario, definendo una nuova sinergia di valori nella funzione fiscale.

2. L'economia sociale di mercato: evoluzione storica

L'economia sociale di mercato, come anticipato in premessa, costituisce un'importante corrente di pensiero che ha influenzato il liberismo europeo, condizionandone sensibilmente l'evoluzione.

La storia dell'economia sociale di mercato si articola, essenzialmente, in due fasi: una prima di elaborazione del pensiero ed una seconda di sperimentazione del medesimo pensiero.

La suddetta elaborazione si colloca tra la fine dell'800 e l'inizio del Novecento, in una scuola di pensiero conosciuta come "ordoliberismo" della scuola di Friburgo⁴. In quest'ultima sede si sviluppò una corrente filosofica che partiva dall'impostazione liberale classica e si poneva in aperto contrasto con il socialismo e il comunismo, in quanto subiva una influenza positiva da parte del pensiero cattolico e delle concezioni stataliste di fine Ottocento.

³ Un primo approccio al tema, nel momento della entrata in vigore del Trattato di Lisbona e nell'ambito di un esame generale dell'impatto di quest'ultimo Trattato sulla funzione fiscale, si rinviene in G. MELIS, A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, 267.

⁴ Tale scuola tra i suoi esponenti principali vanta: W. Eucken, A. Muller-Armack, L. Erhard, W. Röpke; L. Miksch, F. Böhm, H. Großmann-Doert. Cfr. per gli aspetti fondamentali di tale teoria, F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit, 19; F. FORTE, F. FELICE, C. FORTE, *L'economia sociale di mercato e i suoi nemici*, cit.; AA.VV. (a cura di P. Nemo, J. Petitot) *Storia del liberismo in Europa*, Catanzaro, 2006, 735 ss.

Il pregio di questa linea di pensiero è stata la declinazione della questione sociale all'interno del libero mercato, il cui esito fu la coniugazione di due valori (mercato e diritti sociali) che – fino a quel momento – erano sembrati inconciliabili⁵. Si definì, in questo modo, un pensiero liberale che difendeva il libero mercato ma, al contempo, garantiva i diritti sociali, attraverso l'intervento regolatore di uno Stato forte.

Sulle basi descritte si è avviata una linea di studio, sostenuta da diversi esponenti che – partendo dal suddetto pensiero comune – è approdata a posizioni differenti in un dibattito molto ricco di contenuti che ha caratterizzato l'intero Novecento⁶.

Nel secondo dopoguerra, attraverso l'esperienza politica della Germania occidentale, avvenne la più importante sperimentazione di tale teoria⁷, i cui risultati definirono il “miracolo economico” della Germania⁸.

L'impostazione in esame non fu mai abbandonata e nel 1990, quando fu redatto il Trattato dello Stato che unificava la Repubblica federale e la Repubblica democratica tedesca, si fissò nel preambolo che l'economia sociale di mercato costituiva l'ordinamento economico comune di entrambe le parti contraenti⁹.

La medesima impostazione fu adottata anche in altri Stati europei, conclamandosi successivamente all'interno dell'Unione, come si analizzerà nei paragrafi seguenti.

I pregi dell'economia sociale di mercato si riscontrano principalmente nella circostanza che – coniugando i due valori fondamentali del dibattito moderno – riconosce un'importanza imprescindibile sia al mercato che ai diritti sociali, secondo una flessibilità di combinazioni che dipendono dalle contingenze storiche, dalle esigenze concrete e dalle impostazioni dei governi¹⁰.

⁵ L'Europa costituisce la culla del pensiero liberale. Nell'ambito di tale pensiero, la linea di sviluppo è stata quella dell'affermazione graduale prima dei diritti civili e politici, poi dei diritti economici e poi dei diritti sociali. In seno al liberismo economico, la teoria della economia sociale di mercato ha avuto il pregio di coniugare i diritti economici con i diritti sociali, in un sistema che già presupponeva i diritti civili ed economici. Sulla storia del liberalismo europeo e sui vari passaggi, si rinvia all'opera di AA.VV. (a cura di P. Nemo, J. Petitot), *Storia del liberalismo in Europa*, cit. ed in particolare a F. FORTE, *Introduzione*, 9-25.

⁶ Cfr. FORTE, FELICE, FORTE, *op. cit.*; AA.VV., *Storia del liberalismo in Europa*, cit.

⁷ Nel 1948 la Germania occidentale adottò una politica di ripresa ispirata ai valori dell'Economia sociale di mercato ad opera di Ludwig Erhard, che rivestì il ruolo di Ministro dell'Economia. L. Erhard fu Ministro dal 1949 al 1977. Tale linea politica fu poi continuata anche da A. Muller Armack, che ricoprì la carica di sottosegretario di Stato del Ministero dell'economia. L'esperienza più significativa di tale sperimentazione è stata la Germania. Cfr. A. SOMMA, *La Germania e l'economia sociale di mercato*, cit., 69; LUCHENA, *op. cit.*, 82.

⁸ Cfr. F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit., 37.

⁹ Cfr. K. KLUMP, *Economia sociale di mercato: fondamenti intellettuali, pretese etiche, radici storiche*, in *L'economia sociale di mercato e i suoi nemici*, cit., 234.

¹⁰ Tale caratteristica è posta in evidenza sia da A. Somma nei diversi lavori sull'argomento, sia

La sinergia tra i due valori si declina, poi, nella coesione tra la necessità di una regolamentazione normativa da parte dello Stato, da un lato, e l'affermazione del principio di sussidiarietà, dall'altro lato; tale coesione assicura una legittimazione ai diversi contesti umani ed economici secondo delle coordinate ben precise che coniugano la regolazione normativa con le istanze naturali del mercato, della concorrenza e della società¹¹.

2.1. (segue): i principi generali e i riflessi sulla politica fiscale

L'economia sociale di mercato si fonda sulla teoria liberista rispetto alla quale ne costituisce un'evoluzione, come dimostra la circostanza che sia stata definita anche (teoria) neoliberale¹².

La premessa di tale pensiero si sostanzia nella considerazione che la piena realizzazione di un individuo e la giustizia sociale di uno Stato non possano avere luogo se non viene prima garantito il libero mercato. In altre parole, il mercato costituisce il luogo in cui devono essere tutelate le libertà economiche e i diritti sociali, in quanto designa il punto di partenza di ogni progetto, ossia un contesto organizzato ed ordinato di benessere sociale e di crescita economica¹³.

La concorrenza e la libertà nel mercato sono conquiste storiche che costituiscono la base della dignità umana e del progresso; tali valori risultano conseguentemente acquisiti in modo universale e non possono essere in alcun modo messi in discussione¹⁴.

da M. Ferrara nell'introduzione al libro di A. Somma (M. FERRARA, *Introduzione*, in A. SOMMA, *La Germania e l'economia sociale di mercato*, cit., 5). Si sottolinea, infatti, come il successo della corrente in esame sia dovuto ad una certa ambiguità di fondo che in tale contesto svolge un ruolo "positivo", mettendo d'accordo liberali, cattolici e socialisti. Lo stesso A. Somma, infatti, si propone di svolgere un lavoro di chiarificazione della struttura originaria di tale corrente di pensiero, recuperando il collegamento con i principi della democrazia liberale.

¹¹ Sul principio di sussidiarietà, nella definizione della dottrina della economia sociale di mercato, LUCHENA, *op.cit.*, 84. In merito alle evidenti influenze della dottrina sociale della Chiesa, A. SOMMA, *La Germania e l'economia sociale di mercato*, cit., 19, il quale sottolinea come nella dinamica dell'economia sociale di mercato il principio di sussidiarietà deve essere combinato con il principio di solidarietà, secondo una relazione economicamente costruttiva. Se da un lato è necessario effettuare interventi solidali fuori dal mercato per la tutela delle minoranze, dall'altro lato si deve evitare la mortificazione della libera iniziativa economica e stimolare il lavoro produttivo.

¹² L'ordoliberalismo è, infatti, un insieme di idee a favore di una società libera e socialmente giusta. Si tratta di una concezione liberale, fondata sulla libertà individuale e sulla convinzione che i mercati in concorrenza definiscano il progresso e l'efficienza economica. Cfr. F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit., 21; W. ROPKE, *Civitas umana. I problemi fondamentali di una riforma sociale ed economica*, Milano-Roma, 1947, 217.

¹³ Sul punto, M. LIBERTINI, *Competition and Social Cohesion*, in *Riv. Italiana di Antitrust*, n. 1, 2014, 32.

¹⁴ Cfr. F. FELICE, *Prefazione*, in *Le regole del liberismo economico*, cit., 26.

L'evoluzione storica ha dimostrato come il mercato non possa operare da solo e che anche la concorrenza e le libertà economiche debbano essere difese e garantite¹⁵, elaborando regole giuridiche e principi generali che costruiscano il senso di una collettività.

In tale assetto, pertanto, l'intervento dello Stato risulta necessario per difendere la concorrenza, correggere ogni forma di disuguaglianza economica e sociale, garantire i diritti individuali (sociali ed economici) necessari in ogni contesto giuridico evoluto¹⁶.

In questo disegno si collocano i due livelli di regolazione prima individuati.

Il primo livello esprime un ordine generale di cui è responsabile lo Stato; il secondo opera, invece, secondo equilibri naturali (di tipo economico e sociale), sulla base del principio di sussidiarietà.

La combinazione tra il governo dello Stato e il principio di sussidiarietà è stata oggetto di diverse definizioni nella storia dell'economia sociale di mercato, qualificando teorie più o meno interventiste che hanno comunque affermato, quale elemento indefettibile, l'idea dello Stato forte, contrapposta a quelle (del tutto contrastate) di Stato debole, di Stato tiranno, di Stato accentratore, di Stato dirigista¹⁷.

Nell'ordine generale – che deve essere garantito dallo Stato – si rinviene un elemento estremamente innovativo che consente di riconoscerne la teoria in esame in diversi passaggi fondamentali dell'evoluzione della politica comunitaria.

La regolazione del mercato coinvolge il duplice piano dell'economia e del diritto, qualificando un ordine giuridico (“ordo”) rivolto ad un contesto economico attraverso la definizione di regole e di principi (giuridici). In tal modo il pensiero degli ordoliberali approda alla nozione di “costituzione economica”, base teorico – concettuale della stessa Unione europea¹⁸.

¹⁵ Sono note le critiche alla teoria del libero mercato che hanno alimentato le evoluzioni del liberalismo puro di Adam Smith. Il mercato non riesce (se è lasciato a sé stesso) a garantire una concorrenza sana, in quanto tende strutturalmente a favorire un dominio dei soggetti economicamente più forti ed a produrre varie forme di disuguaglianza; in linea generale, infatti, il mercato (se non regolato) afferma la prevalenza delle forze oligopoliste sulle classi economicamente più deboli.

¹⁶ La politica sociale non è una correzione al mercato, ma una parte costitutiva del mercato stesso. Cfr. N. GOLDSCHMIDT, M. WOHLGEMUTH, *Nascita ed eredità della tradizione friburgese dell'economia ordinamentale*, in *Il liberismo delle regole*, cit., 29.

¹⁷ Si afferma, infatti, la differenza tra Stato debole e Stato forte. Lo Stato debole è quello dipendente dai gruppi di interesse; lo Stato forte è quello che dà una direzione alla vita economica, guidando ed indirizzando il benessere dei cittadini. Lo Stato forte non è uno Stato totalitario, ma uno Stato efficiente che garantisce la funzione sociale della concorrenza attraverso un coordinamento generale. Cfr., GOLDSCHMIDT, WOHLGEMUTH, *op. cit.*, 23, i quali si riferiscono sostanzialmente al pensiero di W. Eucken.

¹⁸ Cfr. W. EUCKEN, *The foundation of Economics. History and Theory of Economics reality*, London, Edimburgh, Glasgow, 1950, 314.

Attraverso l'economia sociale di mercato si è delineata la prima configurazione giuridica del mercato; di conseguenza quest'ultimo è stato qualificato quale insieme di relazioni politiche, economiche, giuridiche, fiscali¹⁹.

Si è, di conseguenza, consolidata una fusione tra diritto ed economia, consacrata nell'espressione "costituzione economica" e destinata da questo momento in poi a contenere i principi che a livello giuridico identificano le "regole del gioco" dell'attività economica²⁰.

Attraverso tale passaggio si è conferita una dimensione istituzionale al paradigma liberale²¹.

Nel manifesto della economia sociale di mercato, nelle sue prime teorizzazioni, si affermava che il compito più urgente dell'economia e del diritto fosse quello di lavorare insieme nell'interesse della vita di ogni Paese²².

In tale assetto, l'ordine giuridico del mercato costituisce contestualmente la premessa e l'obiettivo dell'economia sociale di mercato; in altre parole, risultava necessario mettere a punto un sistema di regole che producesse un contesto (il c.d. ordinamento) entro cui operare²³, al fine di creare un'area giuridica che funzionasse e fosse degna dell'uomo, dell'economia, del diritto e dello Stato.

In questa cornice, l'economia sociale di mercato, nella sua evoluzione storica, ha definito alcuni principi generali di estremo rilievo nelle diverse discipline giuridiche, con particolare riferimento a quelle che già si caratterizzavano per la compresenza di aspetti economici e giuridici.

Il principio fondamentale, espresso dalla suddetta teoria, è quello secondo il quale il libero mercato costituisce un bene pubblico da proteggere giuridicamente attraverso una regolamentazione volta a garantire la concorrenza e i diritti economici e sociali.

¹⁹ La politica monetaria, la politica sociale, la politica fiscale e la politica commerciale sono "parti" di un unico ordine economico. Cfr. W. EUCKEN, *Sul duplice compito dell'economia politica dal punto di vista della politica economica*, in *Il liberalismo delle regole*, cit., 81. In altre parole, la nozione di mercato modifica i suoi contenuti e definisce un concetto che comprende anche elementi extraeconomici e sociali. Cfr. LUCHENA, *op.cit.*, 83.

²⁰ Cfr. A. SOMMA, *Economia sociale di mercato e scontro tra capitalismi*, cit., 113. La Costituzione economica è una Costituzione politica, in quanto definisce l'ordine della vita economica nazionale. In tal senso la Costituzione economica e quella politica assolvono a compiti complementari.

²¹ Cfr. F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit., 31.

²² Cfr. BOHM, EUCKEN, GROSSMANN-DORTH, *op. cit.*, 5.

²³ La parola tedesca "*Ordnung*" fu abbreviata nel termine latino "*Ordo*" destinato a definire un palinsesto. L'ordine qualificava la necessità di un ordinamento costituito da regole. In questo modo gli ordoliberali hanno inteso superare le teorie storicistiche secondo le quali la scienza economica e la scienza giuridica non hanno bisogno di regole oggettive. Tali ultime impostazioni avevano causato relativismo e fatalismo, in quanto il diritto si era adattato alle esigenze derivanti dalla crescita economica, anziché assoggettare quest'ultima alle regole di un diritto dell'economia. Cfr. F. FELICE, *Prefazione*, cit., XXII; BOHM; EUCKEN, GROSSMANN-DORTH, *op. cit.*, 3.

In particolare, la regolamentazione normativa deve essere rivolta a²⁴: difendere le libertà economiche nel mercato e garantire i diritti sociali; evitare la formazione di cartelli, di strutture monopoliste e di concentrazioni di impresa; effettuare una politica di sostanziale controllo dei prezzi; garantire la stabilità della moneta; costituzionalizzare la regola del pareggio di bilancio; coordinare il potere bancario e definire una politica monetaria, controllata dalla Banca centrale²⁵.

Una particolare attenzione è stata rivolta alla protezione dei lavoratori, obiettivo che impone la creazione di strutture adeguate e la predisposizione di politiche sociali a tutela dei soggetti deboli.

Nella stessa cornice si sono definiti i principi generali inerenti alla politica fiscale.

Si osserva, in tal senso, come la materia tributaria sia stata gradualmente assorbita nell'ambito di azione di tale corrente teorica, in quanto disciplina giuridica caratterizzata dalla funzione genetica di perseguire obiettivi di perequazione sociale e di crescita economica all'interno di ogni Comunità statale²⁶.

Più in particolare, il coinvolgimento della materia fiscale nell'area della economia sociale di mercato avviene a partire dal secondo dopoguerra ed è legato all'evoluzione del potere tributario ed alla acquisizione, da parte della fiscalità, di un ruolo sempre più incisivo nella dimensione politica ed istituzionale degli Stati.

In diversi contesti si sono così definiti alcuni principi generali, connessi allo specifico assetto di economia sociale di mercato di volta in volta elaborato o attuato.

Le coordinate della materia fiscale partono dalla necessità che i tributi (in quanto "voce" primaria delle entrate di ogni bilancio statale) siano funzionali al pareggio di bilancio, coprendo le spese necessarie ai bisogni pubblici.

Il sistema fiscale di una moderna economia in concorrenza deve pertanto definire le entrate in ragione delle spese che saranno sostenute, valutando non solo l'aspetto giuridico dei tributi, ma anche il loro peso economico; quest'ultimo deve essere inteso sia in relazione all'assetto finanziario del bilancio, sia in ragione degli effetti prodotti dai singoli tributi sull'economia generale.

²⁴ Sul punto, F. FELICE, *op. cit.*, 50 che definisce le "condizioni quadro" ovvero le "condizioni istituzionali" dell'economia sociale di mercato secondo le diverse impostazioni. Quelle individuate nel testo definiscono la base comune tra le differenti impostazioni.

²⁵ Specificamente su tali aspetti F. FORTE, *Introduzione*, in *Il liberalismo delle regole*, cit., 51.

²⁶ Cfr. P. BORIA, *Potere tributario*, Bologna, 2021, 273 ss., il quale analizza l'evoluzione del potere tributario nell'epoca delle Costituzioni e dello Stato sociale. In tale assetto il *welfare state* diviene un elemento fondamentale del patto sociale per sostenere la crescita di ogni collettività e il potere tributario costituisce lo strumento per definire ogni programma di evoluzione.

In seconda battuta, la funzione tributaria deve mantenere una sostanziale neutralità rispetto al mercato e allo svolgimento delle attività economiche, intervenendo soltanto nel momento in cui è necessario sostenere l'affermazione dei valori sociali.

Con riguardo all'imposizione indiretta, si impone quindi una tassazione tendenzialmente neutrale nelle attività di produzione e di scambio effettuate nel mercato al fine di non onerare i processi economici e di non condizionare le scelte degli operatori.

In relazione all'imposizione diretta (reddito e patrimonio) l'economia sociale di mercato richiama l'attuazione di politiche fiscali volte alla redistribuzione della ricchezza e nelle quali si garantisca la centralità della tassazione del reddito e la garanzia di un reddito minimo non tassato.

Come anticipato, l'evoluzione dei tempi ha determinato un sempre maggiore coinvolgimento della materia fiscale nelle dinamiche economiche.

Negli ultimi cinquant'anni la suddetta materia ha raggiunto una importanza centrale nella vita quotidiana di ogni consociato, in considerazione principalmente delle politiche fiscali molto onerose che sono state realizzate all'interno dei singoli Stati anche per perseguire impegnativi programmi sociali.

Negli anni Ottanta del secolo scorso la materia fiscale si radica, pertanto, all'interno dell'area della Costituzione economica, qualificando un fattore fondamentale di intervento dello Stato nel mercato. In altre parole, la fiscalità transita da fattore di ogni Costituzione economica ad elemento fondamentale della medesima, in quanto materia destinata (anch'essa) a condizionare le modalità di intervento dello Stato nel mercato, sia attraverso l'esercizio della funzione fiscale, che attraverso la destinazione del gettito.

3. L'economia sociale di mercato nel progetto europeo. Evoluzione dal Trattato di Roma al *Fiscal compact*

L'attuale centralità della economia sociale di mercato ha una matrice europea dal momento che, come anticipato in premessa, nel corso della sua evoluzione storica l'Unione ha adottato la suddetta impostazione quale modello di sviluppo economico e sociale.

Per una migliore comprensione di questo passaggio si impone una breve riflessione storica, anticipando sin d'ora che l'espansione dell'economia sociale di mercato definisce (al contempo) la lenta affermazione della dimensione sociale nell'Unione europea²⁷.

²⁷ Cfr. NAPOLITANO, *op cit.*, 82.

Come noto, il progetto di integrazione europea si è avviato a metà del secolo scorso con l'obiettivo di creare un mercato unico attraverso un percorso di coesione economica e di liberalizzazione degli scambi.

In sede di stesura del Trattato di Roma²⁸ si scontrarono differenti impostazioni teoriche legate tra di loro da un comune tessuto liberale.

La corrente basata sul liberalismo classico si impose nella strutturazione delle disposizioni del Trattato e nella fase generale di avvio del progetto europeo. Nella stessa sede la corrente di pensiero dell'economia sociale di mercato – di dimensione minoritaria – definì alcuni passaggi normativi importanti e consentì la codificazione di determinati principi generali²⁹.

Nella suddetta sede la scelta a favore di un'impostazione liberista pura era giustificata da diverse ragioni³⁰.

La prima si riconosceva nella circostanza che la Comunità europea rilevasse una natura settoriale, in quanto nasceva sostanzialmente per perseguire finalità economiche ed affermare il libero mercato; al fine, quindi, di ridurre al minimo i conflitti ideologici tra gli Stati in relazione alla nuova sovranità (europea), si ritenne che la scelta migliore fosse quella di limitare i poteri riconosciuti all'Unione, circoscrivendoli ad una funzione negativa di rimozione degli ostacoli che si frapponivano alla definizione di un libero mercato³¹.

La Comunità europea, in tal modo, acquisiva la propria legittimazione come ordinamento economico rivolto alla libera circolazione dei fattori produttivi ed alla tutela della concorrenza in modo autonomo rispetto alle istituzioni democratiche di tutti gli Stati membri³².

La seconda ragione si sostanzia nella circostanza che gli Stati stessi pretesero di mantenere una piena sovranità in relazione alle politiche sociali e di redistribuzione, che dovevano essere riservate ai processi democratici politici nazionali. In tal senso, nei Trattati istitutivi della Comunità europea

²⁸ Come noto con il Trattato di Roma – sottoscritto il 25 marzo 1957 da Italia, Francia, Germania, Belgio, Paesi Bassi e Lussemburgo – furono istituite la Comunità Europea per l'energia atomica (EURATOM) e la Comunità Economica Europea (CEE).

²⁹ Così A. SOMMA, *Economia sociale di mercato e scontro tra capitalismi*, in DPCE, 2015, 4; G. CONTALDI, *Il significato attuale dell'economia sociale di mercato nell'ordinamento dell'Unione Europea*, in *Ordine internazionale e diritti Umani*, 2018, 544. Gli Autori in esame evidenziano come il progetto europeo sia stato improntato sin dall'inizio all'economia sociale di mercato.

³⁰ Il riferimento è ai principi del liberismo economico dell'economia classica.

³¹ Cfr. T. PADOA-SCHIOPPA, *La Costituzione economica europea* (a cura di A. Gentile, P.G. Grasso), in *La costituzione economica dell'Italia*, Napoli, 1999, 452, il quale rileva come l'Europa "avanzava con volto mascherato" per fare cose che appaiono limitate e modeste, che hanno la qualità di un grande progetto ma non la quantità.

³² Cfr. C. JORGES, *What is left of the European economic constitution? A melancholic eulogy*, in *European law Review*, 2004, 461; S. GIUBBONI, *Governare le differenze: modelli sociali nazionali e mercato unico europeo*, in *La Costituzione economica: Italia, Europa* (a cura di C. Pinelli, T. Treu), Bologna, 2010, 91.

veniva riconosciuta agli Stati membri una piena libertà di azione in relazione alle politiche sociali³³.

Dopo un'iniziale fase di implementazione del progetto europeo, maggiormente ispirata ai principi del liberalismo puro, emersero le note problematiche che hanno imposto un ripensamento e favorito una maggiore espansione della politica sociale.

La creazione di un mercato unico ha iniziato ad evidenziare limiti importanti relativi alle diversità in termini di sviluppo economico e sociale tra le diverse aree europee³⁴. La mancata correzione di queste differenze avrebbe conclamato una disuguaglianza (economico – sociale) tra i territori, definendo un quadro nel quale gli stessi principi di concorrenza non potevano attecchire in modo efficace³⁵.

Inizia, in questo modo, il percorso di lenta affermazione di una dimensione sociale in seno all'Unione europea.

L'Atto unico europeo del 1986 segna l'avvio di una nuova fase nella quale la regolazione dei valori sociali entra nell'ambito dei poteri di intervento dell'Unione³⁶. Si ridefinisce, in questo momento storico, un mercato unico quale spazio sociale europeo ove attuare politiche mirate di coordinamento e di convergenza, per un miglioramento generale delle condizioni di vita³⁷.

Con il Trattato di Maastricht³⁸ e il Trattato di Amsterdam³⁹ si rafforza la dimensione sociale dell'Europa e si individuano, quali elementi centrali del progetto europeo, la coesione economica e sociale, l'uguaglianza, la solidarietà, l'occupazione, la salute, l'ambiente e i servizi pubblici.

³³ Si precisa, inoltre, che le politiche sociali nascevano essenzialmente nella fase storica successiva alla Seconda guerra mondiale; all'interno dei vari Stati europei, quindi, tali ultime politiche erano ancora in uno stato embrionale ed avrebbero trovato un loro sviluppo soltanto in una fase storica successiva.

³⁴ Negli stessi anni si era anche assistito all'emersione della politica liberista statunitense attuata sulla base del pensiero di R.H. COASE, *Law and Economics at Chicago*, in *Journal of law and Economics*, 1993, 239; ID., *Impresa mercato e diritto*, Bologna, 1995, *passim*. Tale politica basata sulla autonomia del sistema economico e della definizione dei prezzi al fine di creare una massimizzazione del benessere individuale aveva determinato l'emersione delle strutture capitalistiche ed il governo economico di queste ultime.

³⁵ In questo tessuto, negli anni '70 del secolo scorso, si affermano i principi di sussidiarietà e di coesione economica e si emanano alcune normative "funzionalistiche", soprattutto in materia di diritto del lavoro, finalizzate a garantire un minimo di *standard* sociale nella protezione dei diritti dei lavoratori. Cfr. M. D'ANTONA, *Sistema giuridico comunitario*, in AA.VV. *Dizionario del diritto del lavoro comunitario*, Bologna, 1996, 22.

³⁶ L'Atto Unico europeo (AUE) è stato sottoscritto il 17 febbraio 1986.

³⁷ Cfr. M. BARBERA, *Dopo Amsterdam. I nuovi confini del diritto sociale comunitario*, Brescia, 2000, *passim*.

³⁸ Il Trattato di Maastricht sull'Unione europea è stato sottoscritto il 7 febbraio 1992.

³⁹ Il Trattato di Amsterdam è stato sottoscritto il 2 settembre 1997.

Il suddetto processo storico culmina con un ultimo passaggio di particolare rilievo che si registra con il Trattato di Lisbona⁴⁰, ove si sancisce che il mercato interno è basato sui principi dell'economia sociale di mercato.

Si ritiene che in quest'ultimo momento si sia formalizzato un principio generale che – oltre a qualificare uno dei valori fondativi dell'Unione – costituisce senza alcun dubbio la base (giuridico- economica) della successiva politica⁴¹.

Le istituzioni europee (e soprattutto la Commissione) hanno seguito questo indirizzo, confermando la scelta nelle decisioni e nelle sentenze⁴².

Si ritiene che nella prima fase successiva al Trattato di Lisbona, a causa principalmente delle contingenze storiche, sia emersa una linea di pensiero che nel paradigma della economia sociale di mercato ha maggiormente privilegiato il mercato a scapito dei diritti sociali.

Tra i passaggi più importanti, espressione di questa tendenza, si registra l'approvazione del *Six Pack*, sfociato nella sottoscrizione del *Fiscal Compact*⁴³.

In base al suddetto assetto, come noto, sono stati definiti all'interno degli Stati membri i principi del pareggio di bilancio e di recupero dei disavanzi, in relazione ai quali i Paesi dell'Eurozona si sono vincolati tra di loro a determinare un graduale abbattimento del debito pubblico per la realizzazione in tempi rapidi di un sistema finanziario sano e sostenibile⁴⁴.

⁴⁰ Il Trattato di Lisbona è stato sottoscritto il 13 dicembre 2007. Da questo momento l'Unione europea è succeduta alla Comunità europea ed i Trattati sono stati revisionati nella versione del Trattato sull'Unione Europea (TUE) e del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). All'art. 3, par. 3 del TUE si stabilisce che “l'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basata su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva che mira alla piena occupazione ed al progresso sociale, su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente”.

⁴¹ Così A. SOMMA, *L'economia sociale di mercato. Il fascino della terza via: torna di moda un passato mai passato*, in *Biblioteca delle libertà*, 2009; CONTALDI, *op.cit.*, 544; LUCHENA, *op.cit.*, 81.

⁴² Diffusamente sull'acquisizione di tale linea di pensiero nelle decisioni della Commissione e della Corte di Giustizia europea, IANNELLO, *op.cit.*, 121.

⁴³ Cfr. Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la *governance* nell'Unione economica e monetaria firmato a Bruxelles il 2 marzo 2012 (cd. *Fiscal compact*), che costituisce l'esito di un percorso normativo iniziato nel 1997 con l'approvazione del Patto di stabilità e di crescita (Regolamenti del Consiglio 7.7.1997, nn. 1466 e 1467 e Risoluzione del Consiglio 17.6.1997, 79/C 236/01) e proseguito con la successiva approvazione del *Six pack* (Regolamenti del consiglio nn. da 1173 a 1177 del 2011 e Direttiva n. 85 del 2011). Dopo la crisi economico – finanziaria di alcuni Paesi dell'Eurozona, il *Six Pack* ed *Fiscal Compact* nascevano dall'esigenza di definire vincoli economici e finanziari di matrice europea allo scopo di meglio indirizzare la politica monetaria dei predetti Paesi. In tale contesto, infatti, emergeva l'esigenza di promuovere una finanza pubblica sana, quale presupposto necessario di un'area geografica caratterizzata da una moneta unica.

⁴⁴ Cfr. G. L. BIZIOLI, *La disciplina europea della finanza pubblica. Origine, evoluzione e crisi del patto europeo di stabilità e crescita*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, I, 2012, 121; P. BORIA, *Lo Stato impossibile*, Milano, 2013, 70; R. MICELI, *Autonomia tributaria degli Enti territoriali minori e fiscal compact: la rilevanza dei vincoli*

In tal senso, se la scelta di formalizzare tali principi risulta coerente con le fondamenta dell'economia sociale di mercato, i vincoli in concreto definiti in capo agli Stati membri e i tempi predeterminati per il graduale rientro dal debito pubblico hanno qualificato una politica molto "austera"⁴⁵ che ha ridotto la capacità di spesa degli Stati con maggiori difficoltà economiche, determinando rilevanti ricadute sui servizi sociali e un incremento esponenziale delle sacche di povertà⁴⁶.

In concreto, pertanto, nel corso della suddetta fase storica è emerso come dall'Europa nascevano vincoli molto stringenti, che limitavano i margini di manovra di ogni Stato in un momento di estrema difficoltà sociale⁴⁷.

Nella medesima fase, la Corte di Giustizia ha mostrato posizioni alquanto conservative, ove il bilanciamento tra mercato e diritti sociali è stato spesso risolto a favore del primo, evidenziando una preferenza degli interessi economici rispetto a quelli sociali⁴⁸.

Si tratta di una posizione contrastata dalla dottrina⁴⁹ che ha posto in luce la discrasia tra la costituzione economica formale (cioè prevista dalle norme europee) e quella materiale (cioè effettivamente applicata in sede attuativa e giurisdizionale)⁵⁰.

Le fasi successive hanno rilevato la necessità di modificare tale impostazione generale per superare le nuove crisi; l'emergenza sanitaria da Covid-19 ha, poi, fornito il terreno fertile per confermare un cambio di rotta.

Si è così, gradualmente, avviato un governo dell'economia da parte dell'Unione che si è servito di meccanismi di ausilio economico – finanziario

finanziari, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1067.

⁴⁵ Diffusamente su questo aspetto, A. GUAZZAROTTI, *Crisi dell'euro e conflitto sociale. L'illusione della giustizia attraverso il mercato*, Milano, 2016, 17.

⁴⁶ Cfr. A. POGGI, *Crisi economica e crisi dei diritti sociali nell'Unione europea*, in *Rivista AIC*, 2017, 1, ove si rileva come la crisi economica del 2008 sia divenuta essenzialmente una crisi dei diritti sociali, assumendo la natura di "crisi sistemica".

⁴⁷ In tal senso P. BILANCIA, *Il governo dell'economia tra Stati e processi di integrazione europea*, in *Rivista AIC*, 3/2014, 7, la quale evidenzia come i vincoli di bilancio europei non solo limitano lo sviluppo sociale, ma ridimensionano tutti i diritti sociali conquistati in più di mezzo secolo di storia.

⁴⁸ Cfr., in particolare, CGCE 11 dicembre 2007, C-438/05, *causa International Transport Workers' Federation, Finnish Seamen's Union contro Viking Line ABP, OÜ Viking Line Eesti*, CGCE 18.12.2007, C-341/05, *causa Lavai un Partneri Ltd contro Svenska*.

⁴⁹ Cfr. G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza della Corti europee*, in *Riv. AIC*, 2017, 18; F. SAITTO, "Risocializzare l'Europa". *La dimensione sociale europea tra economia di mercato ed integrazione sovranazionale*, in *Riv. dir. comp.*, 3/2017, 1; R. BIN, *Nuove strategie per lo sviluppo democratico e politico in Europa. Relazione finale*, in *Rivista AIC*, n. 3, 2014, 8.

⁵⁰ Cfr. C. PINELLI, *Le misure di contrasto alla crisi dell'eurozona e il loro impatto sul modello sociale europeo*, in *Riv. giur. lav.*, 2013, 325; F. ANGELINI, *L'Europa sociale affidata alla Corte di giustizia CE: "sbilanciamento giudiziale" versus "omogeneità costituzionale"*, in *Studi in onore di V. Atripaldi*, Napoli, 2010, 1498.

rivolti agli Stati⁵¹ ed ha operato, in particolar modo, attraverso un potenziamento della disciplina degli aiuti di Stato.

Il programma europeo 2019 – 2024 della Commissione ha definito una radicale modificazione di impostazione politica, sancendo che la crescita economica deve essere bilanciata con la tutela dell'ambiente e il perseguimento di altre finalità sociali.

Il contesto europeo ha valorizzato la flessibilità del paradigma dell'economia sociale di mercato ove la coniugazione dei due valori di riferimento (il mercato e i diritti sociali) è dipesa dai contesti storici e dalle contingenze economiche⁵².

Allo stesso tempo l'evoluzione della economia sociale di mercato nel progetto europeo e, in particolare, l'ampliamento delle politiche sociali a livello sovranazionale ha definito un problema di tutela delle differenze, soprattutto nell'ambito degli Stati in cui il welfare state si connota per discipline più incisive e garantiste rispetto a quelle improntate all'economia sociale di mercato⁵³.

Il dibattito su questi temi definisce attualmente un contesto molto vivo, che mostra un evidente collegamento con altre questioni fondamentali (quali la legittimazione dell'Unione a decidere su tali materie e la democraticità dei processi decisionali utilizzati), preannunciando una linea di scelte che si imporrà nei prossimi anni⁵⁴.

3.1. L'impatto sul diritto tributario europeo

L'impostazione teorica dell'economia sociale di mercato ha avuto importanti ricadute nelle scelte fiscali dell'Unione europea.

In tale assetto è stato affermato, sin dall'origine dell'attività comunitaria,

⁵¹ In particolare, il Fondo salva – Stati (*European Financial Stabilisation Mechanism* – EFSM) e il Meccanismo europeo di stabilità (*European Stability Mechanism* – MES).

⁵² Cfr. CONTALDI, *op.cit.*, 544, il quale evidenzia una trasformazione del concetto di economia sociale di mercato in seno all'Unione europea ed un suo adattamento alle esigenze. Con riferimento alla materia tributaria, MELIS – PERSIANI, *op.cit.*, 267; F. GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'Unificazione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 2, il quale rileva come si sia assistito in seno all'Unione ad un cambio di impostazione nell'attuazione della economia sociale di mercato. In questa fase la politica della concorrenza non può essere disgiunta dai valori sociali. Così si è definito un importante equilibrio tra le due componenti della Costituzione economica.

⁵³ In particolare, GIUBBONI, *op.cit.*, 2, il quale evidenzia la necessità di indagare su come si siano evoluti i criteri di bilanciamento tra la costruzione di un mercato unico e la preservazione delle legittime differenze dei sistemi nazionali di *welfare*.

⁵⁴ Siamo, infatti, in una fase storica tutt'altro che definita, ove "l'interpretazione giurisprudenziale invia segnali contraddittori che definiscono una fluidità dei processi in corso". Cfr. GIUBBONI, *op.cit.*, 2. Per l'impatto di tali questioni nella materia fiscale, F. AMATUCCI, *La sovranità fiscale nazionale. Tra erosione e coordinamento*, Torino, 2022, 139.

il principio di neutralità nell'imposizione indiretta delle attività economiche, tipica espressione di una filosofia di fondo nella quale il mercato deve essere lasciato libero di operare attraverso i suoi meccanismi naturali⁵⁵.

In nome di tale principio si è attuata l'abolizione dei dazi doganali, delle tasse ad effetto equivalente e dei tributi discriminatori all'interno dell'Europa⁵⁶ e si è realizzata la nota politica di armonizzazione dell'imposizione indiretta⁵⁷.

La neutralità dell'imposizione indiretta delle attività economiche è stata derogata nei casi in cui fosse necessario affermare valori economici e sociali meritevoli di sostegno attraverso strumenti sottrattivi all'onere tributario. Sono state, così, introdotte importanti discipline agevolative, che hanno assunto gradualmente una estrema importanza nella definizione delle politiche fiscali⁵⁸, qualificando una rilevante declinazione della economia sociale di mercato.

Le suddette discipline, infatti, hanno promosso rilevanti valori sociali nel

⁵⁵ La neutralità fiscale nell'imposizione indiretta è, infatti, stata considerata un corollario del principio di concorrenza sana e non falsata.

⁵⁶ Attraverso l'Unione doganale, il divieto di tasse ad effetto equivalente (artt. 28 e 30 TFUE) e il divieto di tributi discriminatori (art. 110 TFUE) si è definito – nel tempo – un principio fiscale di parità di trattamento dei beni in tutto il territorio europeo e un generale divieto di discriminazione fiscale dei medesimi beni sulla base della loro provenienza. Cfr. P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 171; G.L. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione* (a cura di A. Di Pietro – T. Tassani) *I principi europei del diritto tributario*, Milano, 2013, 191; E.A. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla costituzione dell'Unione Europea*, Milano, 2005, 134. In materia tributaria, infatti, il principio di non discriminazione delle merci ha definito un settore importante, che si è costruito autonomamente ed in una fase precedente rispetto alla elaborazione del generale principio di non discriminazione.

⁵⁷ Come noto, l'armonizzazione è un processo normativo attraverso il quale si tende al raggiungimento di un assetto omogeneo nelle discipline fiscali degli Stati in materia di imposte indirette. L'armonizzazione si esprime nella tendenziale adesione a modelli comuni, anche attraverso l'eliminazione delle differenze e delle distonie tra le singole discipline. In relazione ai suddetti aspetti, l'attenzione dell'Unione europea è stata concentrata soprattutto sull'IVA e sulle accise, attraverso la cui disciplina ha inteso attuare il progetto generale di una imposizione (comune ed unitaria sui consumi). Cfr. C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, 63; S. STAMMATI, *Art. 99, in Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea*. Commentario (diretto da R. Quadri, R. Monaco, A. Trabucchi) Milano, vol. II, 1965, 781; C. SACCHETTO, *L'armonizzazione nella Comunità europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, 564; P. RUSSO, R. CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in *Rass. trib.*, I, 1990, 629; P. ADONNINO, *L'armonizzazione fiscale dell'Unione Europea*, in *Enc. del diritto*, Agg., vol. III., Milano, 1999, 277; A. COMELLI, *Iva nazionale ed Iva comunitaria. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, 133; C. VERRIGNI, *Contributo allo studio delle accise*, Pescara, 2012, 45; M. LOGOZZO, *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, in *Rin. dir. trib.*, I, 2018, 130.

⁵⁸ Si pensi alle diverse ipotesi di esenzioni Iva. Cfr. F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013, 104, il quale valuta le esenzioni IVA quali strumenti di finanza funzionale attiva.

mercato e si sono distinte per la necessità di un'interpretazione uniforme in tutto il territorio europeo, passaggio necessario per garantire uno sviluppo economico contestuale e contribuire alla definizione di un mercato in concorrenza⁵⁹.

Al di fuori di tali aree, il processo di integrazione europea in materia fiscale è avvenuto in assenza di competenze espresse, attraverso normative non rivolte alla disciplina fiscale, principi generali ed atti espressivi di soft law.

In mancanza di un sistema tributario europeo in senso proprio, che qualificasse i tratti della funzione fiscale, il tributo ha sviluppato un carattere servente (anche finalistico) rispetto alle logiche europee, assumendo il ruolo di strumento negativo ovvero di strumento positivo per il raggiungimento di obiettivi (economici e sociali) condivisi.

In altre parole, il tributo ha qualificato uno strumento interno alla dinamica Stato – mercato da utilizzare in positivo o in negativo sulla base dei bisogni sociali e delle esigenze del mercato.

La funzione fiscale è stata, in questo modo, contestualizzata nel mercato e regolata sulla base delle esigenze di quest'ultimo, contribuendo anch'essa alla realizzazione degli obiettivi della economia sociale⁶⁰.

Con l'approvazione del *Six pack* e la sottoscrizione del *Fiscal compact* si è poi sancito un passaggio ulteriore, che ha inciso sulla funzione dei tributi all'interno degli Stati membri.

I tributi, definendo le principali entrate di ogni Stato, hanno assunto un ruolo fondamentale nella definizione del principio del pareggio di bilancio: da questo momento in poi sono stati correlati alle spese e sono stati considerati funzionali alla copertura delle stesse.

La politica tributaria è così stata destinata ad essere gestita in connessio-

⁵⁹ La necessità di interpretazione unitaria (e funzionale) delle esenzioni IVA che seguisse i principi generali europei è stata affermata da sempre in seno alla Corte di giustizia. Sul punto Cfr. MONTANARI, *op. cit.*, 106; COMELLI, *op. cit.*, 368. In tal senso, M. BASILAVECCHIA, "Lost in translation": le esenzioni iva sono riservate al diritto europeo, in *Corr. trib.*, 2010, 987, il quale evidenzia come il settore delle esenzioni IVA affida al diritto europeo (sia di rango normativo, sia di rango giurisprudenziale) non solo la definizione delle operazioni ma, soprattutto, l'individuazione della *ratio* di ogni singola disposizione agevolativa "la cui lettura si regge su un sottile equilibrio tra interpretazioni restrittive, doverose cautele ed esigenze sociali che da quelle esenzioni devono trovare riconoscimento". Sulla necessità di una applicazione uniforme delle esenzioni anche all'interno delle accise, LOGOZZO, *op. cit.*, 141.

⁶⁰ È stato, infatti, sottolineato come il tributo sia stato qualificato nella sua funzione economica e non in quella giuridica. In questi termini, il tributo costituisce uno strumento non per effettuare una redistribuzione di ricchezze e perseguire una generale funzione sociale, ma per raggiungere specifici obiettivi di politica economica. In questo senso, il tributo è stimato sulla base degli effetti che è destinato a produrre sul mercato; questi effetti devono essere regolati in relazione alle finalità specifiche di un ordinamento settoriale. Il tributo diviene strumentale agli obiettivi dell'Unione europea e come tale subordinato alle logiche di mercato. Cfr. A. DI PIETRO, *Introduzione*, in A. DI PIETRO – T. TASSANI, *I principi europei del diritto tributario*, Milano, 2013, 23; P. SELICATO, P. HERRERA MOLINA, G. MEUSSEN, *Il concetto di tributo nel diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2007, 103; MELIS, PERSIANI, *op. cit.*, 267.

ne a quella della spesa, sulla base dei principi consolidati di un'economia sana che opera secondo risorse esistenti.

Si sono, così, qualificate politiche tributarie più mirate e consapevoli, volte ad ottenere le maggiori risorse possibili sulla base di oneri fiscali sostenibili; tali politiche hanno inevitabilmente inciso sul versante della spesa in quanto hanno posto uno sbarramento al sostenimento di costi sociali eccessivi e sproporzionati rispetto alle entrate pubbliche⁶¹.

Le suddette evoluzioni hanno condotto a numerose riflessioni sul rapporto tra politiche fiscali e politiche sociali alla luce del quadro europeo, che si sono accentuate con il sempre maggiore consolidamento del ruolo degli aiuti di Stato nel governo dell'Unione.

La leva fiscale nazionale è, oggi, destinata ad assecondare i processi di sviluppo⁶² secondo le linee della economia sociale di mercato e sulla base dei paradigmi della disciplina degli aiuti di Stato, oggi divenuta il maggiore strumento di integrazione europea in materia fiscale, come si specificherà nel paragrafo che segue.

I tributi nel sistema europeo hanno, al contempo, assunto una funzione sempre più incisiva e tale da consentire una prima prospettazione di una fiscalità propria dell'Unione.

Negli ultimi tempi, infatti, in alcuni documenti di rilievo (*Next Generation EU*) si è proposta l'istituzione di tributi basati su risorse proprie dell'Unione e, in particolare: tributi verdi o ambientali, tributi sugli extra profitti delle grandi imprese, *digital* o *web tax*.

In questo contesto sempre più avvertita è la necessità di una politica fiscale unionale, fondata sulla solidarietà e finalizzata ad un'equa ripartizione delle risorse nel contesto europeo.

Un passaggio di questo tipo imporrà il superamento di alcune questioni oggi di estremo rilievo, quali: il riconoscimento di un potere tributario dell'Unione, il superamento del deficit democratico nei processi decisionali, l'identificazione di una nozione di tributo europeo, la messa a punto di un sistema fiscale sovranazionale di attuazione del tributo⁶³.

3.2. Gli strumenti della economia sociale di mercato nel progetto europeo. Gli aiuti di Stato fiscali

Le discipline attraverso le quali si è espressa maggiormente l'economia sociale all'interno del progetto europeo e delle politiche nazionali sono costituite da quelle dei servizi essenziali e degli aiuti di Stato⁶⁴.

⁶¹ Cfr. P. BORIA, *Lo stato impossibile*, cit., 43.

⁶² Cfr. F. GALLO, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, 273.

⁶³ Cfr. AMATUCCI, *La sovranità fiscale nazionale. Tra erosione e coordinamento*, 139.

⁶⁴ Cfr. G.L. TOSATO, *Appunti in tema di economia sociale di mercato*, in *Scritti in onore di Giuseppe*

Entrambe, infatti, qualificano snodi fondamentali del rapporto Stato – mercato e risultano, pertanto, naturalmente connesse all'impostazione di fondo accolta dall'Unione nelle diverse fasi storiche.

Con riguardo alla materia fiscale, la disciplina degli aiuti di Stato ha assunto gradualmente un ruolo sempre più importante, divenendo uno dei principali strumenti di integrazione giuridica europea⁶⁵.

La suddetta disciplina riveste un ruolo fondamentale nell'impianto del Trattato e nella politica europea.

Attraverso la materia degli aiuti di Stato si regolano le modalità e i limiti dell'intervento pubblico dello Stato nell'economia, qualificando – pertanto – un passaggio fondamentale sul ruolo che quest'ultimo può assolvere nel mercato.

Come noto, la disciplina in esame prevede un divieto di aiuti selettivi di vantaggio (contenuto nell'art. 107, par. 1, TFUE), ma – allo stesso tempo (all'art. 107, par. 2 e 3 TFUE) – definisce gli aiuti ammessi de jure e gli aiuti ammessi discrezionalmente, delineando le condizioni che consentono ad uno Stato di introdurre misure selettive di sostegno rivolte a determinate imprese o produzioni⁶⁶. Le condizioni in esame sono individuate principalmente in situazioni contingenti di estrema difficoltà e in valori economici e sociali da promuovere.

La corretta applicazione di tale disciplina è, da sempre, affidata alla Commissione europea, la quale detiene una competenza esclusiva nella valutazione preventiva degli aiuti ammessi, che sono sottoposti ad autorizzazione. In presenza di circostanze eccezionali, tale competenza può essere esercitata anche dal Consiglio europeo⁶⁷.

L'evoluzione della materia degli aiuti è stata condizionata dall'affermazione della economia sociale di mercato nel progetto europeo in quanto tra di loro correlate nei valori di fondo⁶⁸.

Tesauro, 2014, vol. III, Napoli, 2509; TOSATO, *L'evoluzione della disciplina degli aiuti di stato*, in *La modernizzazione della disciplina degli aiuti di Stato*, (a cura di C. Shepisi), Torino, 2011, 3.

⁶⁵ Cfr., in tal senso, R. MICELI, *The role of state aid in the European fiscal integration*, Torino, 2022, 57.

⁶⁶ Come noto, a norma dell'art. 107 comma 1, TFUE si sancisce che, salvo deroghe contemplate dai Trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza. Il comma 2 identifica gli aiuti compatibili con il mercato ed il comma 3 gli aiuti che possono ritenersi compatibili con il mercato. Questi ultimi definiscono la base teorica concettuale dei regolamenti sugli aiuti ammessi.

⁶⁷ Cfr. art. 108, par. 2, TFUE.

⁶⁸ Autorevole dottrina individua quattro importanti fasi di sviluppo della disciplina degli aiuti di Stato nell'ambito delle quali le ragioni del mercato e quelle della regolazione giuridica dei valori sociali si sono combinate, conferendo una diversa direzione alla politica comunitaria degli aiuti alle imprese. Cfr. TOSATO, *L'evoluzione della disciplina degli aiuti di Stato*, 3.

Nella materia degli aiuti convivono il libero mercato (tutelato dal par. 1 attraverso un divieto di intervento dello Stato nel mercato) e la promozione dei diritti sociali nel mercato stesso (regolata dai par. 2 e 3 che individuano le modalità e i limiti dell'intervento dello Stato a favore di determinate imprese o produzioni).

Nel corso dell'evoluzione storica europea, si è assistito a fasi di espansione del divieto, seguite da momenti di valorizzazione dell'assetto degli aiuti ammessi⁶⁹.

In ossequio a tale ultimo asse, sono stati approvati i regolamenti di esenzione per categoria, attraverso i quali si è realizzata la codificazione di una disciplina generale ed omogenea, recante linee guida rivolte a tutti gli Stati membri in materia di misure di sostegno per lo sviluppo economico e sociale⁷⁰.

Una prima fase definisce l'elaborazione della materia soprattutto sul fronte degli aiuti vietati, in quanto il sistema europeo intende contrastare gli interventi dello Stato nell'economia in ossequio alle concezioni liberiste che, come rilevato, erano dominanti nella prima fase di operatività dell'Unione europea. Negli anni compresi dal 1980 al 1995 si afferma una seconda fase importante che culmina con il Trattato di Maastricht, ove si realizza il definitivo completamento dell'Unione doganale. In questo contesto risultava determinante difendere il mercato di nuova costituzione e l'azione della Commissione europea si continua a concentrare sugli aiuti vietati. L'impostazione generale assunta in questo periodo registra alcune rigidità e si mostra troppo severa, soprattutto nel momento in cui fanno ingresso nell'Unione numerosi Paesi dell'*est* che necessitano di una politica di sviluppo mirato per giungere ad un livello di coesione economica e sociale pari a quella degli altri Paesi europei.

Gli interessi si modificano gradualmente spostando (in una terza fase) la propria visuale verso un'azione finalizzata all'utilizzo strumentale degli aiuti ammessi. Si inizia, in tal modo, a valorizzare l'apparato degli aiuti ammessi.

Nella fase successiva (quarta fase) la dimensione sociale dell'Europa assume un'importanza generale; si afferma la convinzione che la concorrenza costituisca il risultato di una preventiva politica di coesione sociale ed economica che passa attraverso un utilizzo strumentale degli aiuti ammessi. In altre parole, la promozione dei valori sociali avviene attraverso l'introduzione degli aiuti ammessi che per l'appunto divengono – in questa logica – strumentali all'affermazione della concorrenza nel mercato.

⁶⁹ Cfr. nota n. 68, ove si dimostra come nei diversi periodi storici sia prevalso l'asse degli aiuti ammessi o quello degli aiuti vietati.

⁷⁰ A tal proposito, dopo un primo periodo in cui gli aiuti ammessi sono stati oggetto di definizione nell'ambito di atti espressivi di *soft law* (Comunicazioni e Orientamenti), in una fase successiva si è operata un'importante modifica della materia. In attuazione del quadro normativo previsto negli artt. 107, 108 e 109 TFUE e sulla base della legittimazione ricevuta dal Consiglio, la Commissione europea ha emanato numerosi regolamenti che hanno definito le tipologie di aiuti ammessi. Sono stati, così, definiti regolamenti di esenzione per categoria e si è proceduto ad una importante sistemazione nella materia che ha assunto organicità e trasparenza. Cfr. M. ORLANDI, *La disciplina degli aiuti di Stato*, in *Diritto privato dell'Unione europea*, Torino, 2006, 1668.

Il primo regolamento generale di esenzione per categoria (Regolamento UE 800/2008 del 6 agosto 2008) ha individuato in modo organico per tutti gli aiuti le condizioni in presenza delle

Tali regolamenti costituiscono, attualmente, il punto di riferimento delle politiche strutturali di sostegno messe a punto all'interno degli Stati, in quanto qualificano la fisionomia (economico – giuridica) delle misure che possono essere introdotte e che attuano un programma di crescita e di sviluppo coerente con il progetto europeo.

Attualmente l'assetto della materia degli aiuti di Stato è articolato in due comparti, quello degli aiuti vietati e quello degli aiuti ammessi, che definiscono due assi in equilibrio e di uguale importanza nel progetto europeo, destinati, l'uno o l'altro, a prevalere a seconda dei contesti.

In tale quadro generale, la disciplina degli aiuti di Stato qualifica, in ogni momento storico, il modo in cui ciascuno Stato membro può effettuare interventi selettivi a beneficio delle attività economiche ed individua le linee guida della politica di sostegno all'economia (strutturale o congiunturale) che può essere attuata.

In altre parole, con l'espansione di tale materia si è sostanzialmente sottratta allo Stato la possibilità di effettuare interventi selettivi di vantaggio all'interno dell'economia nazionale. Tali interventi, infatti, dovrebbero avvenire in una cornice europea e secondo le logiche della materia degli aiuti di Stato⁷¹.

Nell'ambito di tale assetto si è inserita lentamente la materia tributaria.

Come noto, sulle disposizioni in materia di aiuti di Stato si è definita una naturale convergenza di azioni fiscali europee⁷².

Il divieto di aiuti di Stato, a partire dagli anni '90 del secolo scorso, ha rivestito un ruolo decisivo, definendo principalmente un percorso di integrazione negativa.

Successivamente si è avviata una importante attività di integrazione positiva, effettuata attraverso la materia degli aiuti fiscali ammessi⁷³.

quali non è necessaria la preventiva autorizzazione. Il suddetto regolamento è stato sostituito da un secondo regolamento del Consiglio (Regolamento UE n. 1588/2015 del 13 luglio 2015) che è quello attualmente in vigore.

⁷¹ Sulla attuale centralità della materia degli aiuti di Stato in relazione ai principi della economia sociale di mercato e con riferimento alla funzione fiscale, cfr. MELIS, PERSIANI, *op. cit.*, 311.

⁷² Cfr. M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 367; D. WEBER, *In search of a (new) equilibrium between tax sovereignty and the freedom of movement*, in *EC Tax Review*, 2006, 585; M. BOCCACCIO, *La disciplina degli aiuti fiscali tra la funzione di controllo e quella di armonizzazione impropria: il ruolo della selettività*, in *E-Public Finance Research Papers*, 2016, n. 20. Sulla centralità che la disciplina degli aiuti di Stato ha acquisito nell'integrazione giuridica europea in materia fiscale, G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, *passim*; i diversi contributi (a cura di L. Salvini) in *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, *passim*; M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in *Agerolazioni fiscali e aiuti di Stato* (a cura di Ingrosso, Tesauo), Napoli, 2009, 19; R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 31; MICELI, *The aim of the discipline of State Aid in the tax law. Evolution and prospects*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2018, 117; ID., *The role of State Aid in the European fiscal integration*, cit., 91; A. QUATTROCCHI, *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Milano, 2020, 17.

⁷³ Sul punto A. DI PIETRO, *Imposte moderne e Stati post nazionali*, cit., 18; AA.VV., *La dimensione*

L'effetto delle suddette direttrici, nella loro evoluzione storico – giuridica, si riscontra chiaramente nelle logiche della disciplina fiscale nazionale, oggi permeate dai principi degli aiuti di Stato europei divenuti un paradigma generale cui la fiscalità si deve attenere⁷⁴.

Nel corso del tempo, poi, si è compreso come l'integrazione positiva dei valori sociali potesse essere meglio raggiunta attraverso l'utilizzo della materia fiscale, che assumeva caratteri tali da rendere le politiche più immediate ed efficaci.

Gli aiuti attraverso la leva fiscale, infatti, da un lato, non determinano un materiale esborso di denaro da parte dello Stato e, dall'altro lato, operando una riduzione di tributi comunque dovuti, evidenziano un maggiore interesse in capo a tutti i consociati all'attuazione di programmi di crescita economico sociale.

In tal modo il paradigma degli aiuti di Stato, come declinato nei diversi momenti storici, ha definito nella nostra materia, contestualmente: il limite dell'intervento dello Stato nelle attività economiche, l'equilibrio tra libertà economiche e diritti sociali nella funzione impositiva, la funzione del tributo quale strumento di promozione dei valori sociali⁷⁵.

Tali passaggi hanno avuto nell'ambito del nostro diritto tributario nazionale un impatto di rilievo, come si dimostrerà nei paragrafi che seguono.

4. L'ordinamento nazionale e i principi dell'economia sociale di mercato

Nel sistema giuridico italiano la corrente della economia sociale di mercato non ha mai avuto un momento di effettiva e generalizzata diffusione.

In merito alla stessa, infatti, si rinviene soltanto una breve parentesi di studio nella primissima fase del secondo dopoguerra, ad opera di importanti teorici, quali Luigi Einaudi e Benedetto Croce⁷⁶.

Entrambi ripresero i fondamenti della economia sociale di mercato, ritendo che tale impostazione dovesse trovare una attuazione in Italia e, in particolare, all'interno della politica fiscale, recependo quanto avveniva in quegli anni in alcuni Paesi europei⁷⁷.

promozionale del fisco (A. URICCHIO, M. AULENTA, G. SELICATO), Bari, 2015, *passim*; P. COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Torino, 2012, 71.

⁷⁴ Il paradigma degli aiuti di Stato, come si verificherà nel prosieguo, è stato riferito a diversi aspetti della fiscalità attraverso la declinazione del requisito della selettività. Ne emerge come la disciplina in esame sia divenuta potenzialmente riferibile ad innumerevoli fattispecie tributarie.

⁷⁵ Cfr. R. MICELI, *The role of State Aid in the European fiscal integration*, cit., p. 91.

⁷⁶ Sul punto, in particolare, F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit., 75; ROPKE, *op.cit.*, 12; E. DI MUSCIO, *Il liberalismo di Luigi Einaudi*; R.A. MODUGNO, *Il liberalismo di Benedetto Croce*, entrambi in *Storia del liberalismo in Europa* (a cura di P. Nemo, J. Petitot), cit., 583 e ss.

⁷⁷ In particolare, Luigi Einaudi ebbe il pregio di evidenziare quanto potesse essere importante questa impostazione nella politica fiscale.

Tali studi, tuttavia, rimasero in una dimensione teorica e non furono accolti nei programmi di sviluppo di quell'epoca.

In sede di redazione della Costituzione repubblicana, in seno all'Assemblea costituente, si avvertì l'assenza di un'anima liberale pura⁷⁸; tale circostanza determinò un contesto nel quale non vi fu alcuna valorizzazione del mercato e della concorrenza.

In altre parole, nella Costituzione italiana non si menzionarono tali ultimi valori a fronte di una centralità dei diritti inviolabili e dei diritti sociali (da tutelare incondizionatamente); si tratta di una circostanza anomala in considerazione del fatto che, dopo qualche anno, sarebbe iniziato il cammino verso l'Unione europea, con la sottoscrizione dei primi trattati economici⁷⁹.

Emerse, inconfutabilmente, un'ideologia "antimercato", nella quale si segnava una sorta di conflitto tra i diritti sociali e il mercato ed in relazione alla quale si rendeva necessario comprimere quest'ultimo al fine di conferire sempre più spazio al sistema del *welfare state*⁸⁰.

Tale impostazione fu consacrata negli artt. 41, 42, 43 della Costituzione, dai quali si rivela la scelta di un'economia basata sulla politica della pianificazione con un giusto equilibrio tra libera iniziativa economica, intervento statale e neocorporativismo di categoria espressivo di interessi sociali. In questo scenario si affermava l'importanza dell'iniziativa economica pubblica e privata – subordinata al rispetto della legge e della utilità sociale – e la tutela della proprietà privata⁸¹.

Sulla base del tessuto costituzionale si è avviata una politica di ripresa economica piuttosto dirigista che ha governato un processo economico finalizzato alla predisposizione di un sistema di tutela piena dei diritti sociali⁸².

⁷⁸ Si registrò una forte avversione al capitalismo (e, in generale, a tutte le ideologie di destra) ed al contempo una prevalenza del pensiero socialista, influenzato da una corrente di stampo cattolico e da una marxista. Cfr. F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit., 80.

⁷⁹ Come rilevato da attenta dottrina, in sede di Assemblea costituente non si discusse di regole di mercato, di politiche della concorrenza, di regole *antitrust* come se mercato e politiche sociali fossero elementi distanti ed inconciliabili. In tal senso G. AMATO, *Il mercato nella costituzione*, in *Quaderni costituzionali*, n. 1, 1992, 7, il quale sottolinea come fu redatta una costituzione economica che oscilla tra il neocorporativismo e un larvato dirigismo ove domina il ruolo del produttore autonomo. Si delinea un quadro nel quale efficienza economica e giustizia sociale sono antinomie e la seconda risulta enfatizzata rispetto alla prima.

⁸⁰ Così PADOA, SCHIOPPA, *op.cit.*, 452.

⁸¹ I Costituenti prefigurarono un modello di economia mista, ove la nazionalizzazione serviva a contrastare il monopolio privato. Tale modello è divenuto la base per interventi che, da una parte, hanno protetto i privati con vari strumenti e, dall'altra, procedevano ad attuare politiche redistributive con manovre di tipo assistenzialistico. Cfr. C. PINELLI, T. TREU, *Introduzione. La costituzione economica a sessanta anni dalla Costituzione*, in *La costituzione economica: Italia, Europa* (a cura di C. PINELLI, T. TREU), Bologna, 2010, 10.

⁸² Come riferisce AMATO, *op.cit.*, 7, sono anni in cui nessuno avrebbe messo in discussione il

Le evoluzioni di tale sistema non hanno dato i risultati sperati.

L'impianto complessivo dei diritti sociali si è rivelato, nella sua attuazione concreta, molto distante "dal modello universalistico fondato sul principio di uguaglianza"⁸³.

A tale situazione si è affiancata la circostanza che le politiche in esame siano state effettuate con il ricorso allo strumento dell'indebitamento: tale assetto ha definito una ripresa economica che si è rivelata illusoria in quanto sostenuta da un crescente debito pubblico⁸⁴ che avrebbe causato ciclicamente importanti fasi di recessione economica⁸⁵.

Inevitabilmente, nel corso di questi ultimi 60 anni, i principi dell'economia sociale di mercato sono entrati nella tradizione italiana attraverso il governo europeo, scardinando gli equilibri della Costituzione senza modificarne il contenuto.

Si tratta di un passaggio importante di cui si deve prendere atto.

modello delle partecipazioni statali, il monopolio statale dei servizi sociali, gli aiuti e i sussidi statali diretti alle imprese. L'Italia si riprende attraverso una politica industriale statalista (di centro) che non riserva alcuna attenzione al mercato e alla concorrenza.

⁸³ Cfr. PINELLI, TREU, *op.cit.*, 17, i quali evidenziano come soltanto i settori della sanità e dell'assistenza si sono orientati verso il modello universalistico, mentre il resto del *welfare* ha mantenuto caratteri corporativi e distanti dal paradigma costituzionale. In altre parole, il *welfare* è stato incapace di fornire le risposte adeguate ai lavoratori del XXI secolo ed a garantire politiche redistributive, come dimostrano gli indici di povertà che si sono registrati nel tempo.

⁸⁴ In Italia il debito pubblico è stato lo strumento di finanziamento dello Stato sociale che ha garantito nel corso del tempo un'ampia capacità di erogazione delle prestazioni (sociali) ben oltre la misura delle entrate derivanti dalla gestione tipica dello Stato. In Italia il costo del *welfare* è stato sostenuto soltanto dallo Stato (attraverso il ricorso al debito pubblico) e non dai privati (che hanno accumulato patrimonio godendo delle prestazioni sociali). Così, P. BORIA, *Lo stato impossibile*, cit., 47, 54.

⁸⁵ Sul punto, in particolare, P. BORIA, *Lo stato impossibile*, cit., 43 ss., ove si pone in evidenza come la crisi del *welfare state* si è realizzata in Italia per l'assenza di un mercato maturo e la mancanza di un programma di sviluppo, tali fattori hanno consolidato un debito pubblico di dimensioni allarmanti, stratificatosi negli anni di ripresa e di sviluppo economico che vanno dal dopoguerra al 2010 (cfr. P. Boria, *Lo stato impossibile*, cit., 50, tabella n.1, Andamento storico del debito pubblico italiano). Le ragioni del ricorso al debito pubblico sono state diverse negli anni. Inizialmente si rinviengono in quelle di sostenere una ripresa economica ed avviare una politica di *welfare* adeguata alla Costituzione, in un secondo momento in una diffusa politica del consenso e nella stratificazione storica della generalizzazione delle prestazioni sociali e del ricorso al debito (cfr. P. BORIA, *Lo stato impossibile*, cit., 56).

4.1. Il recepimento nazionale dei principi europei dell'economia sociale di mercato

La tutela del mercato e della concorrenza non sono mai state formalizzate nell'ambito dell'assetto della nostra Costituzione economica⁸⁶, sebbene tantissimi progetti di riforma si siano succeduti dagli anni '90 in poi.

Come noto, l'art. 41 della Costituzione ha mantenuto fino ad oggi (in merito a tale profilo) la medesima formulazione letterale⁸⁷, la quale, tuttavia, si è dimostrata elastica ed in grado di evolversi in modo costruttivo.

Si ritiene, pertanto, che l'art. 41 sia stato capace di supportare una visione dei rapporti economici secondo modelli diversi, adattandosi alle esigenze dei differenti momenti storici⁸⁸.

Ne consegue come – anche se la tutela del mercato e della concorrenza non siano state espressamente costituzionalizzate – tali valori abbiano assunto rilievo nel sistema giuridico ed economico nazionale, attraverso i meccanismi di integrazione (giuridica) europea; questi ultimi hanno operato in modo naturale, consentendo un passaggio fisiologico nel quadro dei valori di riferimento della Costituzione⁸⁹.

In tal senso il principio della *primauté* ha sostenuto la primazia dei valori economici europei, qualificando una definitiva acquisizione delle libertà economiche e del principio di non discriminazione nel panorama nazionale⁹⁰.

A tali obiettivi hanno contribuito anche il principio di interpretazione orientata in senso europeo e il valore dell'effettività.

Attraverso il primo si sono consolidate interpretazioni delle disposizioni

⁸⁶ Differentemente con la riforma del titolo V della Costituzione ad opera della l. cost. 18.10.2001, n. 3, all'art. 117, comma 2, lett. e) è stata prevista tra le materie di competenza esclusiva dello Stato “la tutela della concorrenza”.

⁸⁷ Si precisa come l'art. 41 Cost. sia stato riformato soltanto di recente ad opera della l. cost. 11.2.2022, n. 1. Tale modifica si inserisce nel piano di valorizzazione dell'ambiente e di transizione ecologica, in base al quale sono stati modificati gli artt. 9 e 41 Cost.

⁸⁸ Cfr. F. GALLO, *Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione*, in *Rass. trib.*, 2016, 287, il quale rileva come la Costituzione economica scritta nel 1948 difficilmente può riconoscersi in quello che è avvenuto nell'economia italiana. La norma in esame, infatti, è stata integrata dai principi europei e modificata nei suoi contenuti.

⁸⁹ In tal senso, PINELLI, TREU, *op.cit.*, 17.

⁹⁰ In via generale, sull'evoluzione del principio del primato, M. ORLANDI, *L'evoluzione del primato del diritto dell'Unione europea. Dalla contrapposizione tra sistemi giuridici al dialogo multilaterale*, Milano, 2012, 5. In particolare, sull'impatto di tale evoluzione nella materia tributaria, C. SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2001, 15; G. L. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Bergamo, 2000, 66. In merito alla operatività del principio del primato sulla Costituzione economica (di cui agli art. 41, 42 e 43 della Costituzione), cfr. F. GALLO, *Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione*, cit., 291.

interne conformi al dettato europeo all'interno del territorio nazionale, anche nell'ambito di materie non armonizzate ovvero in assenza di disposizioni ad effetto diretto o direttamente applicabili.

In ossequio al principio di effettività, invece, sono state tutelate dall'ordinamento italiano posizioni giuridiche soggettive di natura europea, consentendo la protezione nazionale dei diritti economici⁹¹.

Gradualmente il mercato, la concorrenza e le libertà economiche sono divenuti patrimonio nazionale attraverso un percorso naturale e non traumatico.

Tale passaggio si è basato sull'interpretazione dell'art. 41 della Costituzione, in relazione al quale la Corte Costituzionale ha affermato che la concorrenza tra imprese è funzionale all'utilità sociale in quanto la concorrenza stessa realizza un benessere sociale attuando valori economici condivisi.

Nel medesimo percorso una tappa molto importante si è registrata con la legge di istituzione della Autorità garante della concorrenza e del mercato, con la quale si è operata una definitiva "reinterpretazione" dell'art. 41 della Costituzione, asserendo che l'attuazione di tale disposizione debba essere effettuata in coerenza con i principi europei di concorrenza⁹².

La Corte Costituzionale negli anni successivi ha più volte realizzato un importante bilanciamento tra i valori sociali e il mercato nell'ambito della clausola generale della "utilità sociale"; quest'ultima ha, pertanto, assunto la funzione di paradigma per effettuare il raffronto tra i diritti sociali (regolazione) e il mercato (concorrenza)⁹³.

⁹¹ La protezione nazionale delle posizioni giuridiche soggettive, nate in ambito europeo, è uno dei temi più rilevanti dell'integrazione giuridica europea in materia fiscale. In tale assetto, attraverso il principio europeo di effettività, si sono radicati principi generali che hanno modificato il modo di attuare il diritto nell'ordinamento interno. Cfr., con riferimento alla materia tributaria, R. MICELI, *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica comunitaria*, in Studi in onore di V. Atripaldi, vol. II, Napoli, 2009, 1621; ID., *Indebito comunitario e sistema tributario interno; Contributo allo studio del rimborso di imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2008, cap. 1; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 146; F. MONTANARI, *Evoluzione del principio di effettività e rimborso dei tributi incompatibili*, in Riv. it. dir. pubbl. Europeo, 2009, 89; A. CARINCI, *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei modelli di tutela*, in I diritti del contribuente. Principi, tutele, modelli di difesa, (a cura di A. Carinci, T. Tassani) Milano, 2022, 35.

⁹² Cfr. art. 1, l. 10.10.1990, n. 287, con il quale si istituisce l'Autorità garante della concorrenza e del mercato, in attuazione dell'art. 41 della Costituzione. Cfr. PINELLI, TREU, *op.cit.*, 17, i quali rilevano come tale passaggio, contestuale alla firma del Trattato di Maastricht, sia stato fondamentale per l'affermazione delle nozioni di concorrenza e mercato all'interno dello Stato italiano. Sul punto, diffusamente, C. PINELLI, *Attualità dell'art. 41 Cost., con particolare riferimento alla 'utilità sociale'*, in www.centroriformastato.org.

⁹³ Cfr., *ex pluribus*, Cost. 5 novembre 1996, n. 386; Cost. 15 maggio 1990, n. 241; Cost. 3 luglio 2006, n. 279.

Con riferimento alla nozione di concorrenza, in numerose pronunce la Corte medesima ha precisato che la suddetta nozione a livello nazionale coincidesse con quella europea, definendo una fattispecie unitaria⁹⁴.

Un passaggio importante nella lenta evoluzione in senso europeo della nostra Costituzione lo si è registrato con la politica monetaria comune.

In tale assetto, come anticipato nei precedenti paragrafi, si è proceduto all'approvazione del *Six pack* ed alla successiva sottoscrizione del *Fiscal compact*, in ossequio ai quali è stato formalizzato nell'art. 81 Cost. il principio di matrice europea di equilibrio di bilancio.

Sulla base dei valori di fondo dell'economia sociale di mercato, con il recepimento del suddetto principio, si è definitivamente inibito il ricorso all'indebitamento⁹⁵.

La definizione di una politica monetaria comune (in un primo tempo) e la codificazione del principio del pareggio del bilancio (in un secondo tempo) hanno segnato una fase storica molto dura per il nostro Paese ed un'inversione di tendenza significativa.

A livello nazionale sono stati introdotti numerosi vincoli economici e finanziari, legati non solo alla preclusione del ricorso all'indebitamento, ma soprattutto al graduale e progressivo rientro dal debito pubblico maturato negli anni.

La necessità di un sistema finanziario sano ha così assunto un ruolo primario, e superato, conseguentemente, un'incondizionata spesa pubblica per gli obiettivi sociali.

In tal modo i principi europei hanno definito un nuovo ordine di priorità.

Un sistema finanziario sano costituisce la premessa per le politiche sociali che saranno attuate nel mercato nel rispetto delle risorse esistenti. Si è così consolidata, anche nell'ordinamento nazionale, la nozione di mercato quale spazio di crescita economica e sociale, non antitetico rispetto alla tutela dei diritti del singolo ma funzionale anche a quest'ultimo obiettivo.

La codificazione del principio del pareggio di bilancio ha avuto un innegabile effetto sul sistema fiscale.

Le ambiziose politiche nazionali di *welfare* state avevano definito una gestione finanziaria sostanzialmente irresponsabile, ove i tributi erano destinati essenzialmente alla copertura parziale di ingenti costi sociali (in quanto le restanti spese venivano sostenute attraverso il ricorso all'indebitamento).

Si era radicata, in tal modo, una funzione fiscale preguata di buone inten-

⁹⁴ Cfr., *ex pluribus*, Cost. 23 novembre 2007, n. 401; Cost. 13 gennaio 2004, n. 14; Cost. 6 aprile 2005, n. 134.

⁹⁵ Secondo i principi dell'economia sociale di mercato, il debito è una patologia dell'ordine e denota l'affermazione del capitalismo e il radicamento della proprietà sulla base di relazioni impari. Cfr. A SOMMA, *Economia sociale di mercato e scontro tra capitalismi*, cit., 125.

zioni e di grandi obiettivi, ma socialmente antieconomica, in quanto sganciata dalle logiche del mercato e dal vincolo della spesa pubblica sia a livello nazionale, che a quello locale.

Il risultato di tale assetto aveva, inoltre, definito una pressione fiscale esponenzialmente cresciuta negli anni, molto aggressiva per i contribuenti e comunque non adeguata alla spesa sociale.

La codificazione del principio del pareggio del bilancio per tutti i livelli di governo (nazionale, regionale e locale) ha inaugurato un nuovo assetto.

La funzione fiscale è divenuta funzionale al pareggio di bilancio e diretta alla realizzazione di un sistema finanziario sano con riferimento a tutti i livelli di governo del territorio.

Negli ultimi tempi, anche tale ultimo risultato è stato oggetto, come in precedenza analizzato, di una revisione a causa delle contingenze storiche (pandemia da Covid -19, transizione ecologica, conflitto bellico Russia – Ucraina). In questa fase le disposizioni del *Fiscal compact* sono state sospese e, ad oggi, si discute se riattivarle nella stessa formulazione o modificarne i contenuti in relazione al contesto socio – economico in essere.

4.2. La funzione fiscale nazionale e l'economia sociale di mercato: riflessioni

Con specifico riferimento alla funzione fiscale, si ritiene che quest'ultima abbia subito negli anni delle importanti modificazioni, figlie dell'esperienza europea e dei principi della economia sociale di mercato.

I primi elementi emergono nell'imposizione indiretta sulle attività economiche, sostanzialmente basata su una ideologia liberale, volta all'affermazione di un mercato che opera senza condizionamenti di tipo fiscale.

Come rilevato, infatti, l'integrazione europea ha imposto l'armonizzazione dell'imposizione indiretta sulle attività economiche, in base alla quale sono stati adottati tributi sul consumo ovvero imposte tendenzialmente neutrali nella fase di produzione e di distribuzione di beni e di servizi, destinate ad operare nel momento di immissione al consumo dei beni e servizi medesimi.

Le imposte in esame (accise e IVA), con le differenze di fondo tra i diversi modelli, hanno (tutte) utilizzato una struttura giuridica molto affine in cui il soggetto passivo legittimato al pagamento nei confronti dell'Erario era sempre l'operatore economico, obbligato – in tal modo – a diversi oneri di tipo formale e sostanziale ma non destinato ad essere inciso dal peso economico dei tributi; tale ultimo effetto era, invece, riferito al consumatore finale e subordinato alla operatività del mercato secondo le sue logiche e le sue dinamiche.

Tali tributi hanno così definito una scissione tra la disciplina giuridica e

la realtà economica che ha condotto, a livello nazionale, alla nota distinzione tra presupposti di diritto e presupposti di fatto dei tributi e tra contribuenti di diritto e contribuenti di fatto⁹⁶.

Le imposte in esame hanno dovuto confrontarsi a lungo con i paradigmi nazionali e con le relative categorie giuridiche fiscali, sperimentando diverse teorie di ricostruzione del presupposto di tipo giuridico formale (legate al dato normativo) e di tipo economico sostanziale (basate sugli effetti del tributo).

Le seconde si sono gradualmente imposte in quanto – oltre ad essere quelle sostenute dall'Unione europea – sono risultate le più adeguate ad una corretta comprensione delle fattispecie.

Si è dovuto prendere atto che, anche nel nostro sistema, i tributi doversero essere inquadrati non più esclusivamente secondo la disciplina giuridica, ma secondo gli effetti economici che producevano sul mercato, valutando – in tal senso – il possibile rilievo tributario di istituti quali la rivalsa o la traslazione.

I profili economico sostanziali si sono così affermati definitivamente nella disciplina del tributo, dovendo, in molti casi, qualificare anche il presupposto e sostenere la sua giustificazione alla luce dei principi costituzionali.

L'effetto più importante di questo passaggio si riscontra, però, nella circostanza che i tributi in esame siano destinati ad operare nel mercato e a dipendere dallo stato di quest'ultimo, seguendo in modo naturale le sue fasi di sviluppo o di recessione.

All'interno dell'imposizione diretta, invece, con l'ausilio dei meccanismi giuridici prima evidenziati, si sono imposte le libertà economiche attraverso il valore della non discriminazione, destinato anch'esso ad assumere un ruolo determinante nella definizione della fattispecie impositiva.

⁹⁶ L'analisi sui presupposti delle imposte sul consumo ed, in particolare, la loro giustificazione in termini di capacità contributiva è stata centrale nel nostro sistema giuridico a partire dagli anni 70' del secolo scorso, fase in cui i tributi in esame sono stati elaborati. Con riferimento all'IVA, le prime ricostruzioni hanno tentato di valorizzare il dato normativo, giustificando l'imposta sul piano costituzionale con riferimento ai contribuenti di diritto. L'evoluzione dell'attività interpretativa europea e le difficoltà incontrate dalle ricostruzioni nazionali hanno condotto ad una convergenza della dottrina sulla impostazione volta a qualificare l'IVA quale imposta sul consumo. Cfr., con differenti prospettive, *ex pluribus*, A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 725; S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1979, 19; R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, *ad vocem*; A. AMATUCCI, *Struttura ed effetti delle fattispecie contenute nelle norme istitutive dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1997, I, 598; F. GALLO, *Profili per una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 17; L. SALVINI, *La detrazione nella VI direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 132; COMELLI, *op.cit.*, 83. In materia di accise, diffusamente su questo tema, G. M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di olii minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1872; Id., *Accise*, in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S. Cassese), Milano, 2002, 62; VERRIGNI, *op.cit.*, 147.

La non discriminazione ha qualificato un'area di razionalità e coerenza nell'imposizione con riferimento alle libertà economiche e ai diritti sociali⁹⁷, delineando un valore che attualmente si avvicina al principio di uguaglianza e a quello di capacità contributiva ma configura il punto di riferimento di una nuova fiscalità di matrice europea.

Attraverso il suddetto valore, infatti, si è ridefinita una fiscalità maggiormente integrata con i valori economici del mercato e della concorrenza, idonea a non mortificare lo sviluppo economico, ma a promuoverlo attraverso una politica sociale attuata nel mercato.

4.3. Il paradigma della fiscalità secondo l'economia sociale di mercato

La più importante attività di revisione della fiscalità secondo le logiche della economia sociale avviene attraverso la disciplina degli aiuti di Stato, ove – come anticipato – per diverse ragioni attualmente converge l'integrazione giuridica in materia tributaria.

La suddetta disciplina, infatti, dirige contestualmente una forma di integrazione sia positiva, che negativa della fiscalità nazionale.

In altre parole, gli aiuti di Stato fiscali definiscono attualmente un paradigma normativo che qualifica i limiti (funzione negativa) e le opportunità (funzione positiva) per l'esercizio del potere tributario in modo coerente con i programmi europei, secondo un'idea di sviluppo basata sulla economia sociale di mercato⁹⁸.

Più in particolare, dalle elaborazioni relative all'art. 107, par. 1, TFUE derivano alcuni limiti cui è soggetta la funzione fiscale; tali limiti sono oggi molto stringenti e idonei ad essere declinati con riferimento ad una serie indeterminata di fattispecie.

Quest'ultima riflessione costituisce l'esito dell'evoluzione del divieto di aiuti di Stato nella materia fiscale che – facendo leva sull'ampiezza degli obiettivi perseguiti – ha enfatizzato la mobilità delle nozioni su cui è basata l'intera disciplina.

In particolare, l'importanza della disciplina degli aiuti per la materia fiscale è

⁹⁷ Cfr., su tale percorso di affermazione, F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998; Id., *L'interpretazione del principio di non discriminazione nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 1662; Id., *L'evoluzione del principio di non discriminazione fiscale tra libertà economiche e finalità antielusive*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2020, p. 151; M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea*, cit., p. 383; G. MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Rass. trib.*, 2000, 1151; G.L. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, in *I principi europei del diritto tributario* (a cura di A. Di Pietro – T. Tassani), Milano, 2013, 191.

⁹⁸ Cfr. MELIS, PERSIANI, *op.cit.*, 312, che definiscono la disciplina degli aiuti di Stato il punto nodale di un diverso approccio al controllo delle misure statali che si è definito con l'economia sociale di mercato.

legata alla interpretazione del requisito della selettività che ha condotto progressivamente ad una crescita esponenziale dell'ambito di applicazione della materia. In tal modo, la disciplina in esame inizialmente rivolta alle agevolazioni fiscali è stata riferita ad ogni tipo di fattispecie⁹⁹, definendo un paradigma idoneo a condizionare sia la struttura giuridica, sia gli effetti economici delle fattispecie.

In altre parole, i diversi modi in cui è stata costruita la selettività (di diritto, di fatto, materiale e territoriale)¹⁰⁰ hanno conferito alla disciplina degli aiuti la funzione di paradigma generale che, come anticipato, non riguarda soltanto fattispecie formalmente sottrattive dall'onere fiscale, ma si può riferire alla disciplina dei tributi in generale, con particolare riferimento ai tributi di scopo, alla disciplina del presupposto, alle esclusioni, all'effetto realizzato sul mercato da una agevolazione, da un tributo o da un insieme di tributi che operano verso determinati settori economici o soggetti¹⁰¹.

Ne deriva che, anche laddove si introducano norme generali, non si può escludere che rientrino nel suddetto ambito di applicazione, in quanto può ricorrere una forma di selettività di fatto¹⁰².

Ne emerge un campo di applicazione illimitato che può coinvolgere potenzialmente ogni aspetto della materia tributaria.

Attraverso questo assetto disciplinare il mercato e le regole della concorrenza sono entrate nella disciplina dei tributi, condizionando: la definizione del presupposto, l'individuazione dei soggetti passivi, la definizione della base

⁹⁹ L'ampliamento dei criteri per la definizione della selettività ha destato molte critiche in considerazione del fatto che si è accresciuta enormemente la possibilità di censurare gli aiuti di Stato in materia fiscale, anche nelle ipotesi in cui non integrassero la nozione tradizionale di selettività. In tal modo, l'aiuto fiscale ha acquisito un margine di opinabilità e di incertezza estremamente ampio. Cfr. A. BIONDI, *Per una teoria della gravità selettiva: evoluzioni della giurisprudenza della Corte Europea di Giustizia in materia di aiuti di Stato*, in AA.VV., *Liber amicorum Antonio Tizzano*, Torino, 2018, 206.

¹⁰⁰ La selettività è il requisito che riveste un ruolo decisivo nella dimostrazione degli aiuti fiscali. In merito all'evoluzione di tale requisito ed al rilievo nella materia tributaria, *ex pluribus*, J. BOUSIN, J. PIENAS, *Developments in the notion of selectivity*, in *European State Aid law Quarterly*, 2005, p. 645; G. FRANSONI, *Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 249; J. L. DA CRUZ VILACA, *Material and geographic selectivity in State Aid – recent development*, in *European state aid Quarterly*, 2009, p. 449; A. BARTOSH, *On being selective in selectivity*, in *European State Aid law Quarterly*, 2009, p. 234; M. LEFEVRE, *The requirement of selectivity in the recent case – law of the court of Justice*, in *European state law Quarterly*, 2012, p. 237; BOCCACCIO, *op.cit.*; J. MONSENEGO, *Selectivity in State Aid and the methods for the allocation of the corporate tax base*, IBFD, 2018, p. 40; M. MORETTI, *La sentenza Gibilterra: un'applicazione del principio di eguaglianza sostanziale in materia tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, fasc. 3, p. 695.

¹⁰¹ Diffusamente, per una casistica dettagliata sul tema, QUATTROCCHI, *op.cit.*, 88.

¹⁰² In particolare, sulla selettività materiale di fatto nella materia tributaria si rinvia ad importanti precedenti della Corte di giustizia. Cfr. Corte Giust UE, sent. del 15 novembre 2011, C-106/09 P e C-107/09; Corte Giust. UE, sent. del 21 dicembre 2016, C-20/15 P e C-21/15; Corte Giust. UE, sent. del 30 giugno 2016, C-270/05. Sul punto, specificamente, J. TEMPLE LANG, *The Gibraltar State Aid and Taxation Judgment: A methodological Revolution*, on *European State Aid Law Quarterly*, 4, 2012, p. 805; BOCCACCIO, *op.cit.*, 16.

imponibile, le valutazioni che il legislatore è tenuto a compiere nel momento in cui introduce un tributo.

In altre parole, la funzione fiscale deve rispettare i diritti economici ed essere allineata al principio generale di non discriminazione, valutando anche gli effetti che una fattispecie è destinata a produrre sul mercato.

Differentemente, sulla base dell'art. 107, par. 2 e 3 TFUE, e dei diversi regolamenti di esenzione per categoria, si è lentamente definito un potere tributario funzionale all'affermazione dei diritti sociali nel mercato.

In tale assetto la leva fiscale opera nei limiti dell'area definita dalla disciplina degli aiuti ammessi e costituisce uno strumento che nel mercato, e in ossequio alla concorrenza, promuove la crescita socio – economica.

In questo quadro generale, nella esperienza italiana, dopo l'importante programma Industria 4.0, finalizzato alla promozione della ricerca industriale e della informatizzazione delle attività economiche attraverso la leva fiscale¹⁰³, si assiste alla definizione di un progetto di transizione ecologica, destinato a coinvolgere, in modo significativo, la materia tributaria.

In tale assetto il fondamento sostanziale dei tributi è sempre costituito dalla funzione solidaristica del riparto dei carichi pubblici, ma la loro giustificazione si sposta, gradualmente, dall'area degli indici espressivi di ricchezza, secondo la tradizionale impostazione dell'art. 53 della nostra Costituzione, a quella dei valori condivisi e funzionali ad una crescita socio economica¹⁰⁴.

In questo ambito si esprime la potenzialità dell'economia sociale di mercato nella funzione fiscale.

La funzione fiscale si converte secondo nuovi paradigmi di matrice europea, diversi rispetto a quelli originariamente costituzionalizzati, ma comunque figli di valori implicitamente recepiti dalla Costituzione stessa in ossequio alla economia sociale di mercato.

5. Considerazioni conclusive

L'economia sociale di mercato definisce l'attuale indirizzo della politica europea in base al quale si conclama un sistema di valori ove il mercato

¹⁰³ Cfr., su tali temi, A.F. URICCHIO, *La fiscalità dell'innovazione nel modello industriale 4.0*, in *Rass. trib.*, 2017, 1041; P. BORIA, *La disciplina fiscale delle attività di ricerca e di sviluppo*, Id., *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità di promozione*, R. MICELI, *Il piano industria 4.0 e la materia tributaria: principi generali e discipline specifiche*, tutti in *Ricerca e sviluppo quali fattori di crescita e di promozione per le imprese* (a cura di B. Quattrociochi, P. Boria), Napoli, 2020, p. 3, p. 21, p. 65.

¹⁰⁴ Il dibattito sui tributi ambientali ha condotto ad un graduale accoglimento della definizione del principio di capacità contributiva quale criterio razionale di riparto delle spese pubbliche. Cfr. F. GALLO, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, cit., 273.

costituisce il terreno per garantire la piena realizzazione della persona. In tale assetto i diritti sociali e quelli economici tendono al comune obiettivo di sviluppo socio – economico.

L'economia sociale di mercato, in questo modo, declina il binomio Stato – mercato nel sistema europeo sulla base di una formula flessibile che consente – a seconda delle contingenze storiche – di privilegiare interessi economici o sociali.

Ne emerge un assetto in equilibrio, ove i suddetti valori sono oggetto di un bilanciamento costante, nella prospettiva che soltanto la coesione e lo sviluppo congiunto possano garantire un efficace programma di crescita.

Si definisce un quadro europeo ove si proteggono i valori sociali nel rispetto del mercato e si promuove il mercato con la tutela dei diritti sociali.

La funzione fiscale è coinvolta da questa linea di pensiero, risultandone condizionata.

L'evoluzione dei tempi ha conferito centralità alla materia tributaria nelle dinamiche economiche nazionali ed internazionali, in quanto ha dimostrato come il benessere di ogni comunità dipenda anche dalla pressione fiscale sui contribuenti, dal tipo di tributi esistenti e, soprattutto, dalla capacità di ogni Stato di assicurare, attraverso la leva tributaria, uno sviluppo socio – economico coerente con i bisogni della collettività.

In tale percorso il diritto europeo ha lentamente modificato alcune logiche della fiscalità nazionale, adattandola ad importanti valori, quali: l'affermazione di un sistema finanziario sano, la non discriminazione, la difesa del mercato in concorrenza quale assetto ove attuare le politiche di promozione sociale.

La disciplina che, secondo la nostra prospettiva, ha reso evidente il cambiamento è quella degli aiuti di Stato fiscali che si sono sviluppati sulle fondamenta già gettate con l'attività di armonizzazione e di coordinamento fiscale.

Il mercato e la tutela della concorrenza sono definitivamente entrati nella definizione della disciplina di ogni tributo, qualificando valori importanti destinati ad essere bilanciati con quelli tradizionali in nome di un unitario programma di sviluppo e di crescita.

Ne emerge una funzione fiscale rinnovata nello spirito, destinata a rivedere alcune logiche tradizionali secondo modelli di matrice europea, condivisi dagli Stati ed oggi entrati a pieno titolo nel patrimonio giuridico nazionale.

RIFLESSIONI SUL PROCESSO TELEMATICO TRIBUTARIO CON PARTICOLARE RIGUARDO AI VIZI DI FORMA

di Paolo Puri*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. I vizi di forma degli atti processuali: il formato nativo digitale e il principio di strumentalità delle forme processuali. – 3. Le attestazioni di conformità del difensore. – 4. L'autentica della procura. – 5. L'attestazione ai fini della prova della notifica dell'atto. – 6. L'attestazione di conformità del ricorso notificato rispetto all'originale. – 7. Le notifiche via pec con particolare riferimento agli atti impositivi. – 8. Esercizio del diritto di difesa e despaializzazione del processo: il caso delle udienze da remoto. – 9. L'impatto del processo telematico in Cassazione, con particolare riferimento ai ricorsi e controricorsi notificati via pec. – 10. Conclusioni.

Abstract: Il presente contributo si propone di affrontare l'impatto che la normativa in tema di digitalizzazione ha avuto sul processo tributario. In specie si porrà l'attenzione sulle conseguenze che eventuali vizi di forma possono comportare alla validità dell'atto nell'ambito del nuovo processo tributario telematico (PTT) anche alla luce dei principi generali nazionali ed europei che devono sempre ispirare la corretta interpretazione delle norme. Dopo un inquadramento generale della disciplina si analizzeranno alcune ricadute che il PTT ha avuto nell'esercizio del diritto di difesa affrontando problematiche di non facile soluzione per la presenza di formalismi che la digitalizzazione sembra rendere ancora più rigidi

Abstract: The purpose of this paper is to address the impact that the digitization legislation has had on the tax process. In particular, attention will be paid to the consequences that any formal defects may have on the validity of the act in the context of the new telematic tax process (PTT), also in light of the general national and European principles that must always inspire the correct interpretation of the rules. After a general overview of the discipline, some of the repercussions that the PTT has had on the exercise of the right of defense will be analyzed, addressing issues that are not easy to solve due to the presence of formalisms that digitization seems to make even more rigid.

1. Premessa

La normativa in materia di digitalizzazione della pubblica amministrazione, sulla spinta degli obblighi di adeguamento alla disciplina unionale¹,

* Professore associato di *diritto tributario* presso l'Università del Sannio.

¹ È interessante notare che è proprio l'esigenza di dare concreta attuazione al giusto processo

ha imposto che nell'ambito del processo tributario, con decorrenza 1° luglio 2019, è prescritto il ricorso esclusivo alle modalità telematiche; sono così divenuti obbligatori l'utilizzo della pec per le notificazioni e del Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (d'ora in poi SIGIT) per i depositi degli atti processuali e dei documenti.

Il passaggio dal rito analogico a quello digitale ha posto e continua a porre questioni applicative ed interpretative di non poco conto caratterizzandosi per il rapporto tra forma digitale, principio di svolgimento del processo ed esercizio del diritto di difesa. In altri termini, rappresenta gli esiti di un confronto che, nel più ampio orizzonte della trasformazione digitale, è tra la concezione formalistica del processo e i principi di effettività e funzionalità dei modelli procedurali. Un confronto particolarmente delicato nell'ambito di un processo, come quello tributario, che rimane prettamente documentale e che dunque impone di interrogarsi su come la forma digitale, che prescrive atti nativi digitali, sottoscritti digitalmente (con allegati digitali derivati ma sottoscritti digitalmente ai fini del deposito) con notifiche e depositi solo con modalità telematiche, impatti sul funzionamento e sugli esiti stessi del processo.

Lo scopo del presente lavoro è quello di tratteggiare a valle delle prime esperienze, alcune delle problematiche interpretative che suscita il nuovo rito telematico, a partire da quelle che investono i vizi di forma o di notifica degli atti processuali tributari.

2. I vizi di forma degli atti processuali: il formato nativo digitale e il principio di strumentalità delle forme processuali

Le disposizioni sul processo telematico, pure se impongono alle parti di redigere e notificare gli atti processuali in formato “nativo digitale” (vale a dire con estensione .pdf/A-1a o .pdf/A-1b e firma digitale), depositando successivamente in giudizio il medesimo file con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel DM n. 163/2013, serbano il più assoluto silenzio in tema di sanzioni applicabili a valle di eventuali violazioni “formali”².

Alcuni recenti interventi delle corti di merito e della Suprema Corte di cassazione in tema di omesso rispetto delle specifiche tecniche per gli atti

a giustificare l'introduzione del processo telematico per il potenziale cambiamento migliorativo legato all'innovazione tecnologica.

² Sulla natura formale dei nuovi requisiti richiesti agli atti per i processi telematici in generale, cfr. P. COMOGGIO, *Processo civile telematico e codice di rito. Problemi di compatibilità e suggestioni evolutive*, in *Riv. Trim. dir. e proc. cin.*, 2015, 953 e ss.; F. FERRARI, *Il processo telematico alla luce delle più recenti modifiche legislative*, in *Dir. Inf.*, 2015, 987.

processuali offrono lo spunto per un approfondimento della tematica degli effetti della forma digitale sul sistema tributario che, come anticipato, è caratterizzato da un rito prettamente documentale.

Conviene da subito evidenziare che le caratteristiche richieste per la corretta predisposizione del file (trasformazione in formato .pdf/A e successiva firma digitale) non possono essere rispettate nel caso in cui, ad esempio, l'atto processuale venga notificato a mezzo pec, ma anziché essere in formato "nativo digitale" si utilizzi una scansione dell'originale cartaceo ("digitale derivato"). In tal caso, l'atto risulta in formato .pdf e all'apertura non viene riportata la descrizione "*il file è conforme allo standard .pdf/A*". Requisito, quest'ultimo, che è finalizzato a garantire la corretta archiviazione degli atti processuali e l'immodificabilità nel tempo.

Un sistema rigido che sembrerebbe sancire la prevalenza della forma tecnologica, ma che invece deve essere trapiantato alla luce dei principi del processo. Soccorre in tal senso un'interessante pronuncia di legittimità, la n. 15353/2021, che, in un'ottica (sicuramente condivisibile) di contemperamento tra la necessità di informatizzazione del processo tributario e quella di conservazione degli atti processuali non affetti da patologie invalidanti, ha escluso l'inammissibilità di un ricorso in cassazione notificato via pec in formato .pdf (a valle della scansione dell'originale cartaceo).

Alla base dell'anzidetta decisione, il principio di strumentalità delle forme processuali (di cui al 3° comma dell'art. 156 c.p.c.), secondo cui la costituzione in giudizio della parte intimata salva comunque eventuali nullità³. Ed il richiamo a quell'orientamento sempre di legittimità⁴ che, in un caso di irregolare notifica via pec del controricorso erariale, ha chiarito come la denuncia di vizi fondati sulla violazione di norme procedurali non tutela l'interesse all'astratta regolarità del processo, ma garantisce solo l'eliminazione del pregiudizio subito dal diritto di difesa in conseguenza di tale violazione. Sicché la conoscibilità dell'atto costituisce il solo parametro in base al quale valutare la validità di una notificazione.

Sulla stessa scia, si pone anche la recente giurisprudenza di merito che, in alcuni suoi arresti, ha escluso che la mancanza del formato "nativo digitale" possa essere causa di inammissibilità. In particolare, una sentenza di merito⁵ che – dando atto di un ricorso depositato conforme a quello notificato rispetto al quale la controparte era stata in grado di esporre adeguatamente le proprie difese – ha precisato che "*quand'anche non fossero state rispettate le norme tecniche previste per il deposito telematico, ci troveremmo dinanzi ad un'irregolarità formale*

³ Sui modi di applicazione dell'art. 156 c.p.c. al processo telematico in generale, cfr. E. ZUCCONI GALLI FONSECA, *L'incontro tra informatica e processo*, in *Riv. Trim. dir. e proc. civ.*, 2015, 1185 e ss.

⁴ *Cfr.*, per tutte, Cass. sent. n. 13857/2014.

⁵ CTP di Cosenza nella sentenza n. 52901/1/21.

*che non ha avuto ricadute concrete sul piano dell'instaurazione del rapporto processuale e del rispetto delle facoltà difensive*⁶.

Entrambe le pronunce ivi richiamate valorizzano il costante orientamento di legittimità, secondo cui le violazioni che generano una dichiarazione di inammissibilità devono essere interpretate restrittivamente e, comunque, non devono essere mai applicate in assenza di un'espressa disposizione di legge che sanzioni con l'inammissibilità una certa irregolarità nella formazione degli atti processuali⁷. Oltre a rispettare gli insegnamenti delle Sezioni Unite (Cass. SS.UU. n. 7665/2016) secondo cui *"la nullità non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo cui è destinato"* e la declaratoria di inammissibilità è comunque subordinata alla prova che *"l'erronea applicazione della regola processuale abbia comportato, per la parte, una lesione del diritto di difesa o possa comportare altro pregiudizio per la decisione finale della Corte"*.

Cionondimeno occorre segnalare che tra i giudici di merito l'orientamento non è univoco.

Altra parte della giurisprudenza di merito si è infatti espressa in termini di inammissibilità per violazione dell'art. 16 bis del D.Lgs. 546/1992, a fronte di un ricorso *"stampato, sigillato con firma autografa, scansionato, notificato via pec a controparte e depositato a mezzo SIGIT, ancorché firmato digitalmente dal difensore"*⁸. Alla base della decisione la disciplina sul processo tributario telematico, la quale prevede che il ricorso e gli altri atti processuali debbano essere notificati e depositati in giudizio in formato nativo digitale, essendo ammessa la scansione per immagine di originali analogici unicamente per la procura alle liti e per gli altri documenti allegati al fascicolo di causa.

⁶ Analogo principio è stato espresso da altra pronuncia della CTP di Bologna (la n. 107/1/22) sempre in un caso in cui il ricorso era stato notificato in formato .pdf anziché in quello "nativo digitale" ed era stato regolarmente firmato digitalmente. Il principio di strumentalità delle forme è ancora alla base di altra interessante sentenza della CTP di Reggio Emilia, la n. 164/2/2020, la quale ha ritenuto che la sottoscrizione del ricorso tributario con firma digitale irregolare da parte del difensore (non essendo, nella fattispecie, il dominio utilizzato incluso nell'elenco dei cd. "certificati affidabili") non comportasse l'inammissibilità del ricorso, per essere stato l'atto, in quel caso, correttamente acquisito a sistema e regolarmente iscritto a ruolo. Per cui, anche se non conforme alle specifiche tecniche, il suo successivo deposito ha, in ogni caso, consentito il contraddittorio, permettendo alla controparte di difendersi e al Giudice di formare il proprio convincimento.

⁷ Per una disamina della tematica, si fa rimando, senza pretese di esaustività, a P. GIUSTO, *Inammissibile il ricorso nel caso di omesso deposito in formato nativo digitale – declaratoria d'inammissibilità nell'ambito del processo tributario telematico*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 7/2021 nota critica a CTP Torino n. 197/2021.

⁸ Così CTP di Torino n. 197/4/2021, ma in senso analogo anche CTR Milano 3609/22/19. Recentemente CGT Piemonte n. 946/2022 ha affermato che un atto scannerizzato e notificato via pec non avrebbe comunque raggiunto lo scopo *ex art. 156 cpc* "e che pertanto la nullità risulti sanata. Infatti, la violazione delle norme sulla redazione dell'atto determina non la nullità dello stesso, ma l'inesistenza".

Si tratta però di una lettura meramente formalistica, contraria ai principi del diritto al giusto processo ai sensi dell'art. 6 della CEDU e dell'art. 111 Cost., che impongono un ragionevole rapporto di proporzionalità tra mezzi utilizzati e scopo perseguito⁹. Vieppiù infondata se si considera il richiamato art. 16-*bis* non prevede alcuna sanzione di inammissibilità in caso di violazione dei requisiti tecnici relativi alle comunicazioni e notificazioni telematiche.

Si auspica, quindi, che, in linea con il principio di strumentalità delle forme, come visto già abbracciato dalla Corte di legittimità (oltre che da altra della giurisprudenza di merito) prevalga nell'interpretazione delle Corti Tributarie una lettura sostanzialistica della normativa del PT^T in cui non trovino spazio illogiche restrizioni del diritto ad una decisione nel merito.

3. Le attestazioni di conformità del difensore

Nell'ottica di smaterializzazione e di semplificazione procedurale, con l'avvento del PT^T, le Segreterie delle Commissioni tributarie sono state esonerate dal produrre e rilasciare copie su supporto cartaceo degli atti e dei documenti contenuti nel fascicolo informatico, riconoscendosi al contempo ampi poteri di attestazione della conformità degli atti processuali in capo ai difensori. Ciò che, innegabilmente, può determinare profili di responsabilità a carico di questi ultimi, in caso di omessa autenticazione delle copie degli atti.

La questione, negli ultimi interventi della Suprema Corte, è venuta in rilievo con riferimento al potere di attestazione della conformità della sentenza di merito pronunciata all'esito di un processo tributario, estratta dal relativo fascicolo informatico. E ciò, in particolare, avuto riguardo a due frequenti adempimenti processuali:

la notifica a mezzo pec della sentenza ai fini della decorrenza del termine breve per la proposizione dell'appello o per il ricorso in cassazione, e

il deposito presso la cancelleria della cassazione della sentenza gravata in copia autentica analogica a cura del ricorrente (ai sensi dell'art. 369, comma 2 c.p.c.).

Più nello specifico, nel caso di notificazione della sentenza tributaria ai fini del decorso del termine breve di impugnazione, il difensore dovrà estrarre il provvedimento giurisdizionale dal fascicolo informatico nella forma tecnica del documento informatico ed attestarne la conformità ai sensi dell'art. 25 *bis* del D.Lgs. 546/1992¹⁰.

⁹ E. DE MITA, *Nel rito tributario telematico inammissibilità ingiustificata da motivi solo formalistici*, in *Il Sole* – 24 Ore del 25 gennaio 2022, 30; M. CANCEDDA, *Il diritto al giusto processo salva il ricorso notificato e depositato in modalità tecnologica*, in *Il Fisco*, 9/2022, 889.

¹⁰ Il quale prevede espressamente che, al fine della notifica e del deposito con modalità

Tuttavia, la notifica, a mezzo pec, della sentenza estratta dal fascicolo telematico è stata considerata in ogni caso idonea a far decorrere il termine breve per proporre impugnazione, anche in assenza dell'attestazione di conformità all'originale ad opera del difensore, sempreché il destinatario non contesti e dimostri che l'irritualità della stessa abbia compromesso il proprio diritto di difesa¹¹.

È questo l'ultimo orientamento al riguardo espresso dalla Cassazione, con una sentenza (la n. 28818/2019) che, seppure resa in ambito civile, per la genericità del principio espresso è pacificamente mutuabile al campo della giurisdizione tributaria.

A tale conclusione la Suprema Corte giunge dopo aver rammentato che occorre adeguare al processo telematico i principi già enunciati in tema di notificazione con mezzi tradizionali di copia della sentenza priva di formali attestazioni di conformità¹².

A ben vedere, tuttavia, la fattispecie può essere osservata anche da una diversa prospettiva, che consente di giungere fondatamente al medesimo risultato di ritenere valida (e, dunque, idonea al decorso del termine breve di impugnazione) la notificazione a mezzo pec di una sentenza estratta dal fascicolo informatico del relativo processo, anche senza attestazione di conformità.

Difatti, la “copia” della sentenza, munita di firma digitale di chi l'ha redatta e/o pubblicata, ed estratta dal SIGIT – si badi bene – senza modificarne il formato (e, dunque, l'estensione), altro non è che un “duplicato informatico” dell'originale¹³. Ragione per la quale, la notificazione a mezzo

telematiche:

- i difensori (ovvero il dipendente di cui si avvale l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446) attestano la conformità delle copie informatiche degli atti e documenti formati su supporto analogico e detenuti in originale o in copia conforme, secondo le disposizioni contenute nel Codice dell'Amministrazione Digitale (agli articoli che vanno dal 20 al 23 bis);
- analogo potere di attestazione è esteso, per l'estrazione di copia informatica o analogica, di atti e provvedimenti presenti nel fascicolo informatico, formato dalla segreteria della Commissione ai sensi dell'art. 14 del DM 23.12.2013 n. 163 o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria (che equivalgono all'originale);
- le copie informatiche o cartacee munite di attestazione di conformità hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte, se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta (cfr. sul punto Circ. Min. Economia e Finanzi n. 1/2009);
- nell'eseguire l'attestazione di conformità, i difensori (e, al pari, gli altri soggetti sopra indicati) assumono la veste di pubblici ufficiali.

¹¹ Deducendo, a tal fine, quale specifico pregiudizio gli sia derivato dalla mancata attestazione di conformità all'originale, non essendo sufficiente la generica allegazione della sua carenza.

¹² Il riferimento è a Cass. civ., Sez. lav., 12 maggio 2014, n. 10224.

¹³ Diversamente che nell'ambito del PCT (processo civile telematico), il PTT non fa alcun

pec della sentenza di merito del giudice tributario, ai sensi dell'art. 23-*bis* del D.Lgs. 82/2005 (cd. CAD)¹⁴ – pacificamente applicabile in funzione suppletiva, sia perché ad esso fa espresso rinvio il regolamento di attuazione del PTT, sia perché lo stesso Decreto stabilisce l'applicabilità delle proprie disposizioni al processo tributario telematico – può essere ritenuta valida ai fini del termine breve di impugnazione, indipendentemente dall'attestazione di conformità al corrispondente documento informatico presente nel fascicolo telematico del relativo fascicolo.

Diverso è il tema degli adempimenti da porre in essere nel momento in cui, avendo proposto gravame su di una sentenza della Commissione tributaria regionale, ci si trovi di fronte alla necessità di depositarne copia autentica analogica, ex art. 369, comma 2, n. 2, c.p.c., nella cancelleria della Suprema Corte.

Difatti pure se a far data dal 31 marzo 2021, come noto ai più, è possibile – in via facoltativa – iscrivere a ruolo in via telematica un processo avanti alla Suprema Corte e depositare telematicamente tutti gli atti e le memorie, quello cartaceo è ancora (per lo meno ad oggi) il canale preferenziale per il deposito degli atti.

Ne discende che il difensore, che procede al deposito cartaceo del ricorso, dovrà estrarre dal fascicolo informatico della CTR copia analogica della sentenza impugnata, mediante stampa. Per poi attestarne la conformità al corrispondente documento (informatico) presente nel fascicolo informatico, facendo esplicito riferimento al combinato disposto di cui agli artt. 25- *bis*, D.Lgs. n. 546/1992 e 23 D.Lgs. n. 82/2005. Così da preservare la validità del documento analogico contenente la sentenza gravata, depositato in cancelleria ai fini della procedibilità del ricorso per cassazione¹⁵.

esplicito riferimento alla possibilità di estrarre la “copia informatica” piuttosto che un “duplicato” del documento presente nel fascicolo informatico. La riferita alternativa, d'altro canto, altro non è se non l'ovvio riflesso dell'art. 23 *bis* del CAD. Per stabilire se il documento tratto dal fascicolo informatico del processo tributario sia un duplicato informatico, ovvero una copia informatica, occorre necessariamente risalire alle norme del CAD. Orbene, il duplicato informatico è, per definizione, quel documento informatico ottenuto mediante la memorizzazione, sullo stesso dispositivo o su dispositivi diversi, della medesima sequenza di valori binari del documento originario (art. 1, comma 1, lett. i-*quinq*ues CAD), mentre la copia informatica di documento informatico è, per definizione, il documento informatico avente contenuto identico a quello del documento da cui è tratto su supporto informatico con diversa sequenza di valori binari (art. 1, comma 1, lett. i-*quater* CAD). Per cui laddove l'utente si limiti a salvare una copia del file contenente il provvedimento giurisdizionale digitale da notificare, senza modificarne l'estensione, sta estraendo un duplicato informatico.

¹⁴ Ai sensi del quale “*i duplicati informatici hanno il medesimo valore giuridico, ad ogni effetto di legge, del documento informatico da cui sono tratti, se prodotti in conformità alle regole tecniche di cui all'articolo 71*” Laddove invece “*Le copie e gli estratti informatici del documento informatico, se prodotti in conformità alle vigenti regole tecniche di cui all'articolo 71, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale, in tutte le sue componenti, è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato o se la conformità non è espressamente disconosciuta*”.

¹⁵ Sul tema dell'individuazione della fonte normativa in base alla quale il difensore debba atte-

In tale contesto occorre, però, domandarsi a chi spetti il potere di autentica. Posto che non tutti i difensori sono cassazionisti e che spesso, specie nelle liti fiscali, il difensore di secondo grado (a maggior ragione se dottore commercialista) sia impossibilitato all'ulteriore patrocinio in Cassazione.

Problematica quest'ultima affrontata (anche) da ultimo dalla Suprema Corte nella sentenza n. 4401/2021. La quale, chiamata a pronunciarsi in un caso in cui risultava agli atti che l'avvocato, attestante la conformità all'originale della sentenza impugnata, fosse diverso da quello che ha proposto il ricorso per cassazione e che la procura a ricorrere era stata rilasciata al nuovo difensore prima dell'intervenuta autenticazione di conformità, ha dichiarato l'improcedibilità del ricorso per irrivalenza dell'attestazione *ex art. 369, 2° comma c.p.c.*

Alla base della pronuncia la considerazione che i poteri di rappresentanza e processuali permangono in capo al precedente difensore – anche nel caso in cui allo stesso fosse stata conferita una procura speciale per quel singolo grado – fintanto che il cliente non conferisca il mandato alle liti per il giudizio di legittimità ad un altro difensore¹⁶. Per contro, una volta conferita la procura speciale a ricorrere per cassazione, il precedente difensore non può ritenersi “munito di procura” e non può di conseguenza attestare la conformità all'originale digitale presente nel fascicolo telematico del provvedimento impugnato.

4. L'autentica della procura

Ad ogni modo, a prescindere dall'analisi dell'ultima giurisprudenza di legittimità citata, i poteri di attestazione del difensore, nell'ambito del PTT, assumono rilevanza *in primis* con riferimento al potere di autentica della procura. Il cui difetto – conviene da subito evidenziarlo – si declina in maniera diversa a seconda che si tratti di procura rilasciata in formato nativo digitale, ovvero in formato analogico poi digitalizzato¹⁷.

Nel primo caso – *i.e.* procura in documento nativo digitale – la procura deve essere autenticata dal professionista mediante l'apposizione della propria firma digitale¹⁸. Si è quindi davanti ad un vero e proprio “documento

stare la conformità della sentenza cartacea tributaria, si segnalano i contributi di F. MERCUTELLO, *L'attestazione di conformità della sentenza tributaria tra vuoti legislativi e difficoltà pratiche*, in *Corriere Tributario*, 11/2021; R. IMA, *Controversie tributarie e adempimenti correlati al deposito del ricorso per cassazione nel periodo emergenziale*, in *Il Fisco*, 2020; M. BRUZZONE, *I decreti del MEF su udienze a distanza e sentenze digitali non eliminano le criticità*, in *Il Fisco*, 2020.

¹⁶ In tal senso cfr. Cass. 10941/2018 e 6907/2020.

¹⁷ La questione è analoga a quella che si pone per gli atti impositivi da notificare ai contribuenti come meglio vedremo nel successivo paragrafo 7.

¹⁸ In conformità a quanto stabilito dall'articolo 12, comma 3 del D.Lgs. n. 546/1992 e dall'articolo 25 del CAD (*gr.* art. 4 del DM 163/2013).

informatico”, ossia un documento elettronico contenente la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti, sottoscritto digitalmente tanto dal contribuente quanto dal difensore prescelto.

Ebbene nel silenzio della disciplina del PTI, è plausibile ritenere che l’omessa attestazione da parte del difensore non comporta la nullità del conferimento dell’incarico, non rinvenendosi nell’ordinamento disposizione alcuna che sanzioni con la nullità l’ipotesi di mancata certificazione dell’autografia della firma del cliente¹⁹.

Del resto, come costantemente osservato dalla giurisprudenza di legittimità (seppur con riferimento alle ipotesi di omessa autentica della procura cartacea, in epoca anteriore all’avvento del PTI) “*la mancanza di autenticazione, da parte del difensore, della firma apposta dal contribuente per procura in calce od a margine del ricorso introduttivo non ne determina l’inammissibilità, salvo che la controparte non contesti espressamente l’autografia della sottoscrizione non autenticata. (...) Va, peraltro, ricordato come costituisca ormai principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità che, in campo processuale, debbano essere evitate irragionevoli sanzioni di inammissibilità, con la conseguenza che «il giudice tributario, pur in presenza della mancanza o invalidità della procura, non può dichiarare subito l’inammissibilità del ricorso, a norma degli artt. 12, comma quinto, e 18, commi terzo e quarto, del medesimo d.lgs. n. 546 del 1992 (nell’interpretazione data dalla sentenza della Corte costituzionale n. 189 del 2000), ma deve dapprima invitare la parte a regolarizzare la situazione, e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità» (cfr. Sez. U, Sentenza n. 15241 del 30/06/2009)”*²⁰.

Pertanto, in linea ancora una volta con il principio cardine di “strumentalità delle forme”, è plausibile ritenere che il deposito della procura *ad litem*, sottoscritta digitalmente dal mandante ma non anche dal difensore, costituisca un vizio privo di conseguenze sull’ammissibilità dell’atto una volta che questo abbia raggiunto il suo scopo processuale²¹, vale a dire la costituzione in giudizio del procuratore nominato²².

¹⁹ L’art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992, difatti, nell’elencare le cause tassative di inammissibilità del ricorso, non menziona, in alcun modo, la mancanza o irregolarità della certificazione della procura *ad litem* da parte del difensore. Né l’art. 12 del medesimo decreto, nel disciplinare i modi di conferimento della procura al difensore, prevede in dette ipotesi la nullità della procura.

²⁰ Tra le altre, Cass. n. 5426/2018.

²¹ La nozione di “scopo” andrebbe ricondotta alla funzione alla quale quell’atto deve assolvere nell’ambito della serie coordinata degli atti del processo vale a dire nella sua capacità di inserirsi efficacemente in una sequenza intrinsecamente assoggettata alle regole tecniche, garantendo la cognizione di tutti quegli elementi necessari e sufficienti all’esercizio tempestivo dei corrispondenti poteri processuali che si estrinsecano nel compimento dell’attività, difensiva o giurisdizionale, cfr. C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile*, I, Torino, 2016, 500.

²² Cfr., sul punto, E. MANONI, *Procura informatica: conseguenza dell’omessa sottoscrizione digitale da parte del difensore*, in *Il Fisco*, 19/2020.

Diverso è invece il caso di procura rilasciata dal contribuente (privo di firma digitale) su supporto analogico poi digitalizzato (mediante scansione).

Ipotesi in cui, è evidente, il processo di formazione consta di due fasi:

- la prima di natura cartolare, in cui il difensore, apponendo la propria sottoscrizione autografa, possa attestare la paternità della stessa;
- una volta scansionata la procura cartacea, il difensore con la propria firma digitale si limita a dichiarare la conformità della copia informatica all'originale analogico da cui è tratta²³.

In questo secondo caso, l'autenticazione del difensore rileva sul piano dell'efficacia probatoria della copia informatica depositata (non riguardando in alcun modo l'aspetto della certificazione della firma del cliente). Per cui, in suo difetto si è in presenza di una copia informatica della procura cartacea che, secondo quanto disposto dall'art. 22 comma 3 del CAD, ha la stessa efficacia probatoria dell'originale, se la conformità non è disconosciuta da controparte²⁴.

5. L'attestazione ai fini della prova della notifica dell'atto

Una volta ricevuto l'incarico, sempre nell'ambito del processo tributario, l'attestazione del difensore entra in gioco ai fini della prova della notifica del ricorso o dell'appello.

Allo stato dell'arte, difatti, non è dato procedere al deposito telematico dell'originale informatico delle ricevute di accettazione e consegna della pec, non essendo il formato *.eml* (o *.msg*) in cui vengono rilasciate le ricevute di accettazione e di consegna della posta certificata riconosciuto dalla normativa del P.T.T. La quale testualmente richiede, ai fini della notifica e del deposito telematico, che gli atti processuali abbiano – lo si ripete – in via esclusiva il formato PDF/A-1a o PDF/A-1b²⁵.

Per cui, ad oggi, è sufficiente il deposito della copia digitale delle ricevute di accettazione e consegna della pec di notifica. Tanto che la stessa Circolare MEF n. 1/DF del 4.07.2019 consente espressamente, quale modalità alternativa all'invio telematico degli originali, la produzione delle ricevute pec *“effettuando esclusivamente il salvataggio con il formato PDF/A 1a-1b, tenuto conto che anche senza una espressa dichiarazione di conformità, ai sensi dello stesso articolo 23-bis,*

²³ Cfr. sul punto art. 4, comma 3 del D.M. 163/2013.

²⁴ In senso contrario, sulla gravità della carenza di attestazione di conformità in dette ipotesi, cfr. E. MARELLO, *Spunti di riflessione in materia di processo tributario telematico*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 5/2017, 544.

²⁵ Cfr. art. 10 D.M. 4.08.2015, sulle specifiche tecniche del P.T.T. E ciò sebbene, lo si specifica per completezza, il formato *.eml*, è invece stato riconosciuto dalla prassi (nella Circolare MEF 1/DF del 4.07.2019) e, poi, ammesso dal portale del Sigit.

comma 2, del CAD, tale copia informatica ha la stessa efficacia probatoria dell'originale se la sua conformità non è espressamente disconosciuta".

Va però sottolineato che la giurisprudenza tributaria di merito²⁶ che, finora, ha affrontato la questione, è giunta a soluzioni opposte. Finendo per dichiarare l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 22 del D.Lgs. 546/1992, in un caso in cui il ricorrente aveva allegato al ricorso non la copia digitale delle ricevute pec, ma la scansione della stampa delle ricevute informatiche di accettazione e avvenuta consegna, priva di attestazione di conformità. E ciò anche se la conformità delle copie non era stata espressamente disconosciuta da controparte.

Trattasi però di una lettura smentita, oltre che dalla riferita prassi, dalla stessa normativa di settore²⁷ la quale, in assenza di disconoscimento da parte del resistente, porta a ritenere la piena efficacia probatoria, ai fini dell'avvenuta notifica, anche alla semplice scansione in PDF/A delle stampe delle ricevute di accettazione e consegna della pec prive di attestazione di conformità, in quanto il contenuto sostanziale dell'atto rimane lo stesso.

Senza considerare, peraltro, che l'anzidetta lettura si pone in contrasto con l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità. In particolare, con quell'orientamento della Corte di Cassazione formatosi con riferimento alla procedibilità del ricorso per cassazione predisposto in originale telematico, notificato a mezzo pec e depositato in copia analogica, senza attestazione di conformità del difensore *ex art. 9, co. 1 bis e 1 ter*, della L. n. 53 del 1994²⁸.

²⁶ Cfr. pronunce della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, nn. 3606/09/2020, 1941/01/2020 e 11657/01/2019.

²⁷ Conviene, difatti, ricordare che:

- l'art. 16, comma 3 del DL 119/2018 (decreto sulla giustizia tributaria digitale), nei casi in cui deve «essere fornita la prova della notificazione o della comunicazione eseguite a mezzo di posta elettronica certificata e non sia possibile fornirla con modalità telematiche», rimanda alla Legge n. 53/1994 sulle notifiche degli avvocati.
- la L. 53/1994, a sua volta, all'art. 9 – in virtù del combinato disposto dei commi 1 *ter* e 1 *bis* – stabilisce che in dette ipotesi «l'avvocato estrae copia su supporto analogico del messaggio di posta elettronica certificata, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna e ne attesta la conformità ai documenti informatici da cui sono tratte ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (CAD)».
- infine, il D.Lgs. 82/2005 nel disciplinare il valore delle copie informatiche di documenti analogici, anche quando prive dell'attestazione di conformità, al comma 3 dell'art. 22, stabilisce espressamente che queste «hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta», qualora siano formate nel rispetto delle regole tecniche.

²⁸ Orientamento allo stato non più «attuale», considerato che – come vedremo meglio nel proseguo – in cassazione dal 31 marzo 2021 e fino al 31 dicembre 2022 occorre depositare in via telematica la prova della notifica via pec, ai sensi dell'art 19 bis del Provvedimento Responsabile DGSIA del 16 aprile 2014 il quale dispone che «la trasmissione in via telematica all'ufficio giudiziario delle ricevute previste dall'articolo 3 bis, comma 3 della L. n. 53/1994, nonché della copia dell'atto notificato ai sensi dell'art. 9 comma 1 della medesima L., è effettuata inserendo l'atto notificato all'interno della busta telematica

La Suprema Corte, difatti, a partire dalla pronuncia delle Sezioni Unite (n. 22438/2018), alla luce della disciplina di settore – non potendosi, all’epoca (come ancora oggi nel PTT), procedere al deposito in via telematica del ricorso nativo digitale – ha ritenuto applicabile ai fini della prova della tempestività della notificazione l’art. 23 comma 2 CAD. Finendo così per chiarire (superando una precedente lettura formalistica dell’art. 369 c.p.c.) che:

- il deposito da parte del difensore di semplici copie cartacee del ricorso notificato (delle ricevute pec e della relata di notifica), non ne comporta l’improcedibilità ove il controricorrente depositi copia analogica del ricorso ritualmente autenticata dal proprio difensore ovvero non disconosca la conformità della copia all’originale notificatogli; e che, viceversa,
- ove il destinatario della notificazione a mezzo pec del ricorso nativo digitale rimanga solo intimato, ovvero disconosca la conformità all’originale della copia depositata, per non incorrere nella dichiarazione di improcedibilità è onere del ricorrente depositare l’asseverazione di conformità all’originale della copia analogica sino all’udienza di discussione o all’adunanza in camera di consiglio²⁹.

Si auspica, quindi, un allineamento dei giudici di merito ai principi ormai consolidati espressi dalla Cassazione che portano ad escludere che l’omessa autentica alle ricevute pec di notifica sia sanzionata con l’inammissibilità del ricorso. Nella prospettiva generale di adeguare l’interpretazione delle regole alla base del PTT, ancora una volta, ad un criterio di ragionevolezza e di effettività dei mezzi di azione e difesa e, in ogni caso, in ragione del valore comunque riconosciuto alle copie dagli artt. 22 e 23 del CAD.

D’altro canto, le disposizioni che attribuiscono il potere di attestazione di conformità al difensore nell’ambito del processo tributario, evidentemente, si caratterizzano per una formulazione poco felice che, con buona probabilità, risente dell’affrettato tentativo di adattamento al rito tributario della analoga disciplina già dettata per le attestazioni di conformità nell’ambito del processo civile.

di cui all’art 14 e, come allegati, la ricevuta di accettazione e la ricevuta di avvenuta consegna relativa ad ogni destinatario della notificazione”.

²⁹ Conclusioni, queste, cui la Corte è giunta richiamando i principi eurounitari, oltre ai principi costituzionali e del nostro ordinamento processuale. Laddove precisa che *“insistere nella sanzione di improcedibilità, nonostante che l’adempimento della controparte abbia consentito l’attivazione della sequenza procedimentale senza ritardi apprezzabili condurrebbe ad un vulnus di quei parametri normativi (art. 6 § CEDU, ma anche art. 47 della Carta di Nizza e art. 111 Cost.) che impongono di valutare in termini di ragionevolezza e proporzionalità gli impedimenti al pieno dispiegarsi della tutela giurisdizionale, la quale, nella declinazione del “giusto processo”, è presidiata dall’effettività dei mezzi di azione e difesa, che tale è anche nel preservare al giudizio la sua essenziale tensione verso la decisione di merito (tra le altre, Cass., S.U., 11 luglio 2011, n. 15144).”* In linea, peraltro, con *“il principio cardine di “strumentalità delle forme” degli atti del processo, siccome prescritte dalla legge non per la realizzazione di un valore in sé o per il perseguimento di un traguardo che la norma disciplinante la forma dell’atto intende conseguire”*.

Nondimeno, l'ordinamento offre all'interprete gli strumenti per sopprimere alle lacune della normativa di settore. È emerso, difatti, che la funzione suppletiva dichiaratamente affidata al CAD, le cui disposizioni di ordine generale frequentemente si intersecano con le specifiche tecniche dei diversi processi telematici, possa supportare il tentativo di coordinare le disposizioni esistenti. Almeno fino a quando il legislatore non intervenga con l'obiettivo, da più parti auspicato, di ricondurre a coerenza sistematica, se non a unitarietà, le disposizioni dei vari processi telematici.

6. L'attestazione di conformità del ricorso depositato rispetto all'originale

Discorso a parte va, infine, riservato all'attestazione di conformità del ricorso depositato rispetto all'originale notificato – ancora imposto dall'art. 22 del D.Lgs. 546/1992, mai modificato – che, nell'ambito del PT³⁰, si appalesa ormai come del tutto pleonastico³⁰.

Difatti è la stessa normativa di settore ad imporre, ai fini della costituzione in giudizio, il deposito, non già di una copia dell'originale dell'atto introduttivo, bensì di quello stesso file notificato alla controparte.

Tanto che, in proposito, la giurisprudenza della Suprema Corte³¹ ha già precisato che l'art. 22 va interpretato nel senso di costituire causa di inammissibilità del ricorso o dell'appello, non la mancanza di attestazione, da parte del ricorrente, della conformità tra il documento depositato e quello notificato, bensì solo la loro effettiva difformità, accertata d'ufficio dal giudice.

7. Le notifiche via pec con particolare riferimento agli atti impositivi

Se, come detto, l'impiego degli strumenti telematici è reso ormai obbligatorio nell'ambito del processo tributario, il legislatore – da diversi anni – ha attribuito anche agli uffici finanziari la facoltà di procedere alla notifica telematica degli atti impositivi del procedimento tributario. Ai sensi dell'art. 40 del CAD, difatti, “*Le pubbliche amministrazioni formano gli originali dei propri documenti con mezzi informatici*”.

D'altra parte, per effetto delle modifiche apportate all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 (novellato dal D.L. 193/2016) e all'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 (modificato dal D.Lgs. 159/2015) che regolano rispettivamente la notifica

³⁰ Cfr., sul punto, E. MANONI, *Inammissibile il ricorso privo dell'attestazione di conformità – a mancanza di attestazione di conformità non rende inammissibile il ricorso*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 5/2021.

³¹ Cfr. Cass. sent. n. 2887/2020.

degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento, la trasmissione telematica è ormai il principale strumento di notifica degli atti anche da parte degli Enti impositori, nonché dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, nei confronti di imprese, professionisti e contribuenti forniti di posta elettronica certificata³². Tuttavia al fine di salvaguardare la posizione dei soggetti che non disponendo di un indirizzo Pec possono essere destinatari solo di atti in formato cartaceo è prevista anche una modalità di notificazione non Pec che avviene trasmettendo al destinatario copia analogica con contrassegno elettronico (o “glifo” o “timbro digitale”) consistente in un codice grafico bidimensionale, generato elettronicamente, stampato sulla copia analogica del documento amministrativo principale firmato digitalmente. Il glifo consente di accedere al documento informatico e di verificare la corrispondenza allo stesso della copia analogica sostituendo, ai sensi del comma 2-*bis* dell'art. 23 del Cad, la sottoscrizione autografa del pubblico ufficiale³³.

Il processo di informatizzazione degli atti amministrativi ha portato – come per il processo tributario – a fisiologiche problematiche interpretative che hanno riguardato profili connessi tanto alla fase di formazione e sottoscrizione del documento attraverso il quale si manifesta la volontà del soggetto emanante, quanto alle modalità mediante le quali l'atto viene legalmente portato a conoscenza del suo destinatario.

In tale contesto, di particolare interesse quella parte di giurisprudenza di legittimità³⁴ che, quanto ai requisiti formali delle cartelle di pagamento, nel porre fine a un lungo dibattito presso le commissioni di merito³⁵, ha ormai chiarito come la notifica della cartella di pagamento possa avvenire indifferentemente allegando al messaggio pec sia un documento informatico – che

³² In un primo momento erano soltanto le società di capitali a ricevere le notifiche sulla PEC comunicata al Registro delle imprese; successivamente, all'esito dell'istituzione ed implementazione del Registro INI-PEC (indice nazionale indirizzi di posta elettronica certificata) e poi del REG. IN.DE (Registro generale degli indirizzi elettronici) anche altri soggetti, tra i quali i professionisti, sono entrati nel novero dei destinatari cui notificare atti amministrativi in via telematica.

³³ Sulla correttezza dell'operato dell'ufficio che, dovendo indirizzare l'atto a soggetto non in grado di ricevere copia informatica, provveda a produrre copia cartacea contenente riferimenti formali (QR code o indicazione dell'url) che consentano all'interessato di verificare la conformità dell'esemplare analogico ricevuto all'originale formato dall'organo procedente si veda CTR Liguria n. 471 del 19 maggio 2022.

³⁴ Cfr. Cass. ordinanza n. 39513/2021, e in precedenza, n. 30948/2019.

³⁵ In particolare nel periodo in cui era in vigore l'art. 2, comma 6 del Cad prima delle modifiche apportate dall'art. 2 D.Lgs. n. 217/2017 (14 settembre 2016-26 gennaio 2018) si discuteva se per gli atti di accertamento operasse l'esclusione dell'applicabilità del Cad rientrando queste nell'esercizio “delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale”. Questione risolta da Cass. nn. 1150 e 1557 del 2021 con l'affermazione della piena legittimità degli atti tributari emessi e sottoscritti in modalità informatica, notificati in copia analogica attestata conforme all'originale nel periodo compreso tra il 14 settembre 2016-26 gennaio 2018.

sia duplicato informatico dell'atto originario "nativo digitale" – sia una copia per immagini su supporto informatico di documento in originale cartaceo (in formato .pdf), non essendovi alcuna norma di legge che impone che detta copia venga poi sottoscritta con firma digitale. Del resto, ai sensi dell'art. 25 del DPR 602/1973, la cartella di pagamento va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione del funzionario competente, quale elemento essenziale dell'atto, quando è indubbio la riferibilità di questo all'Autorità a cui promana. Motivo per cui, non è richiesto che il file trasmesso al contribuente abbia estensione .p7m³⁶.

Fermo restando in ogni caso – come pure rilevato sempre dalla Suprema Corte in altre pronunce³⁷ – che l'invio a mezzo posta elettronica del documento in formato .pdf comporterebbe, al limite, una mera irritualità della notifica, cui è applicabile l'istituto della sanatoria per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c. qualora la consegna dell'atto abbia comunque portato alla sua conoscenza³⁸.

La giurisprudenza in commento conferma, quindi, una regola interpretativa che appare consolidata e che, come tale, dovrebbe evitare ormai che sull'argomento si registrino posizioni discordanti da parte dei collegi tributari di merito.

Quanto poi alle modalità di notificazione per via telematica degli atti tributari da parte dell'Amministrazione finanziaria, si ricorda che ai sensi dell'articolo 3-*bis* comma 1, della legge 53/1994, essa può essere eseguita solo utilizzando una pec risultante da pubblici elenchi³⁹. Laddove ai sensi dell'articolo 16 *ter* del D.L. 179/2012, per pubblici elenchi si intendono gli indirizzi pec risultanti dall'elenco I.P.A. (indice delle Pubbliche Amministrazioni), REG.IN.DE (Registro generale degli indirizzi elettronici) e INI-PEC (indice nazionale indirizzi di posta elettronica certificata).

³⁶ A tal riguardo deve anche ricordarsi l'insegnamento nomofilattico (Cass Sez. U. n. 10266 del 2018) secondo cui "in tema di processo telematico, a norma del D.Dirig. 16 aprile 2014, articolo 12 di cui al Decreto Ministeriale n. 44 del 2011, articolo 34 – Ministero della Giustizia -, in conformità agli standard previsti dal Regolamento UE n. 910 del 2014 ed alla relativa decisione di esecuzione n. 1506 del 2015, le firme digitali di tipo "CAdES" e di tipo "PAdES" sono entrambe ammesse e equivalenti, sia pure con le differenti estensioni ".p7m" e ".pdf" (per un approfondimento sulla tematica, si fa rimando, senza pretese di esaustività, a C. FERRARI, P. GIUSTO, *Notifica via pec degli atti tributari e pti alla luce dell'intervento delle Sezioni Unite*, in *Corr. Trib.*, n. 25/2018). Tale principio di equivalenza si applica anche alla validità ed efficacia della firma per autentica della procura speciale richiesta per il giudizio in cassazione, ai sensi dell'articolo 83 c.p.c., comma 3, Decreto Ministeriale n. 44 del 2011, articolo 18, comma 5, e citato D. Dirig., articolo 19 bis, commi 2 e 4.

³⁷ Cfr. Cass. nn. 19216/2022, n. 28421/2021, 9972/2021, 26099/2021 e n. 6417/2019.

³⁸ Come ormai chiarito dalle Sezioni Unite, a partire dalle pronunce n. 7665 del 18/04/2016 e n. 23620 del 28/09/2018.

³⁹ Con riferimento alle notificazioni telematiche nel processo tributario, anche prima dell'entrata in vigore delle disposizioni sul processo telematico, cfr. M. BRUZZONE, *Comunicazioni e notificazioni via pec degli atti tributari*, in *GT*, 2016, 450 e ss.; A. MASTROMATTEO, B. SANTACROCE, *Processo tributario telematico ed elezione di domicilio digitale*, in *Il Fisco*, 2016, 1142 e ss.

È chiaro che, nelle intenzioni del legislatore, la necessità che l'attività di notifica avvenga solo mediante l'utilizzo che risultino da registri pubblici risponde alla finalità di assicurare la riconducibilità dell'atto all'Agenzia delle Entrate e l'affidabilità giuridica del suo contenuto. Con la conseguenza che qualunque notifica di un atto tributario proveniente da un indirizzo pec non ufficiale, andando a minare la certezza legale della sua provenienza, è nulla.

È questo un punto su cui si sono attestate, nei mesi scorsi, le pronunce di diverse commissioni tributarie⁴⁰, tutte chiamate a pronunciarsi in ordine all'utilizzo da parte dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione di indirizzi pec diversi da quello *protocollo@pec.agenziaiscossione.gov.it*, risultante dal registro I.P.A.. Le quali, a fronte dell'oggettiva impossibilità di riferire quegli indirizzi all'Amministrazione, si sono espresse in termini di inesistenza giuridica della notifica, come tale insanabile⁴¹.

A tal proposito, del resto, già la Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. 3093/2020 aveva confermato il predetto principio, sostenendo che: *“la notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi”*. Precisando, altresì, che l'elencazione dei Pubblici Registri non è esclusiva, ma tassativa e fondata sulla pubblica riconducibilità dell'indirizzo al soggetto.

Per completezza, si segnala tuttavia che altri collegi di merito⁴² hanno sostenuto comunque la validità delle notifiche di cartelle da indirizzi pec non riportati nell'I.P.A., richiamando il principio secondo cui ogni vizio è sanato dalla presentazione del ricorso, a meno che non sia già decorso il termine di decadenza dal potere di notifica della cartella di cui all'articolo 25 del Dpr 602/73 e tale eccezione sia stata sollevata nel ricorso introduttivo⁴³.

⁴⁰ Tra cui, la CTR del Lazio con le sentenze nn. 6298 del 24 maggio 2022, n. 915 del 28 febbraio 2022, 4508 del 12 ottobre 2021, la CTP di Roma con la sentenza n. 11779 del 29 ottobre 2021, la CTP di Napoli con la sentenza n. 3120 del 10 marzo 2022, la CTP di Ferrara con la sentenza n. 80 del 15 marzo 2021, di Reggio Calabria con la sentenza n. 3369 del 6 agosto 2021, e, prima ancora, la CTP di Napoli con la sentenza 5232 dell'8 luglio 2020 e la CTP di Roma con la sentenza 2799 del 28 febbraio 2020.

⁴¹ Sul tema della declinazione del vizio nel senso dell'inesistenza piuttosto che nella categoria della nulla, cfr. C. FERRARI, S. SCHILLACI, *Inesistenza giuridica della notifica della cartella di pagamento da indirizzo PEC non risultante dai pubblici elenchi*, in *Il Fisco* n. 2/2022, nota a sentenza n. 3120/2022 della CTP di Napoli depistata il 10 marzo 2022 e P. GIUSTO, *Inesistente la notifica dell'atto tributario promanante da indirizzo pec non ricompreso in pubblici elenchi*, in *Il Fisco*, n. 8/2021.

⁴² Tra cui la CTR Lazio, sentenza n. 2138/6/2020 e la CTP Foggia, sentenza n. 447/2/2020

⁴³ In tal senso, da ultimo, cfr. Corte di cassazione, ordinanza 14748/2021, la quale ha chiarito che la sanatoria ex art. 156 c.p.c. può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza – previsto dalle singole leggi d'imposta – per l'esercizio del potere di accertamento. Ciò che rileva, dunque, è che l'atto impositivo sia stato impugnato dal destinatario prima della scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo, senza che sia formulata un'eccezione di decadenza dal potere impositivo.

Alla luce delle anzidette considerazioni è, pertanto, evidente che la doglianza in ordine alla illegittimità della notifica dell'atto tributario sostanziale proveniente da indirizzo pec non ufficiale possa essere maggiormente efficace in ipotesi di ricorso "al buio" avverso la cartella di pagamento o l'avviso di accertamento esecutivo (ovvero avverso uno degli atti successivi, quali intimazioni di pagamento, preavviso di fermo o iscrizione ipotecaria), imperniata cioè sulla contestazione di omessa rituale notificazione degli atti pregressi. Stante la indubbia non operatività – nell'ambito di un'attività difensiva così incardinata – della sanatoria per raggiungimento dello scopo della notificazione viziata.

Diversa problematica, sempre connessa alle notifiche effettuate via pec, è quella riconducibile alle ipotesi di omessa o errata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica ad opera del difensore negli atti di parte.

Sul punto, si segnala che la giurisprudenza di legittimità⁴⁴ ha ritenuto essere valida la notificazione al difensore eseguita presso l'indirizzo pec risultante dall'albo professionale di appartenenza, in quanto corrispondente a quello inserito nel pubblico elenco di cui all'art. 6-*bis* del d.lgs. n. 82 del 2005. In virtù di tale disposizione, difatti, il difensore è tenuto a comunicare il proprio indirizzo pec all'ordine di appartenenza e quest'ultimo è, a sua volta, obbligato ad inserirlo nei pubblici elenchi, vale a dire sia nel registro INI. PEC, che nel REG.IN.DE.

In altre parole, l'unico indirizzo di posta elettronica certificata rilevante ai fini processuali è quello che il difensore ha indicato, una volta per tutte, al Consiglio dell'ordine di appartenenza. Per cui – come pure chiarito dalla Suprema Corte⁴⁵ – il difensore non ha più l'obbligo di indicare negli atti di parte l'indirizzo di posta elettronica certificata, né la facoltà di indicare uno diverso da quello comunicato al Consiglio dell'ordine o di restringerne l'operatività alle sole comunicazioni di cancelleria. Dovendo, piuttosto, indicare il proprio codice fiscale. Ciò che vale come criterio di univoca individuazione del difensore e che consente, tramite i pubblici registri, di risalire all'indirizzo di posta elettronica certificata.

8. Esercizio del diritto alla difesa e despaializzazione del processo: il caso delle udienze da remoto

Qualche riflessione merita anche la questione delle udienze da remoto anche se dal 2 maggio 2022, è terminata l'efficacia dell'art. 27 del DL

⁴⁴ Cfr. ordinanza n. 27270/2021 della Cassazione civile.

⁴⁵ Cfr. Cass. sent. n. 33806/2021.

137/2020⁴⁶, che ha disciplinato le modalità di svolgimento delle udienze in Commissione tributaria durante l'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Terminata la stagione della “despazializzazione”⁴⁷ imposta le udienze sono, quindi, tornate a svolgersi in presenza e, soprattutto, non è più consentito ai Giudici di decidere le cause a seguito di scambio di note scritte o solo sulla base degli atti.

Venendo meno l'efficacia dell'art. 27, è tornato ad essere applicabile l'art. 16 comma 4 del DL 119/2018, il quale a ben vedere consente (e consentiva già prima dell'emergenza Covid-19) alle parti di partecipare alla pubblica udienza *ex art.* 34 del DLgs. 546/92 mediante collegamento audiovisivo a distanza. Modalità quest'ultima che può applicarsi anche alle camere di consiglio previste dall'art. 33 del DLgs. 546/92, in quanto espressamente menzionate dall'art. 16.

Si porrebbe a questo punto il tema del giusto processo in una realtà

⁴⁶ Ai sensi del quale, testualmente “*nel processo tributario, lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto è autorizzato, secondo la rispettiva competenza, con decreto motivato del presidente della Commissione tributaria provinciale o regionale da comunicarsi almeno cinque giorni prima della data fissata per un'udienza pubblica o una camera di consiglio. I decreti possono disporre che le udienze e le camere di consiglio si svolgano anche solo parzialmente da remoto, ove le dotazioni informatiche della giustizia tributaria lo consentano e nei limiti delle risorse tecniche e finanziarie disponibili. In tutti i casi in cui sia disposta la discussione da remoto, la segreteria comunica alle parti, di regola, almeno tre giorni prima della trattazione, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento. Si dà atto a verbale delle modalità con cui si accerta l'identità dei soggetti partecipanti e la libera volontà delle parti, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali. I verbali redatti in occasione di un collegamento da remoto e i provvedimenti adottati in esito a un collegamento da remoto si intendono assunti presso la sede dell'ufficio giudiziario.*”

2. In alternativa alla discussione con collegamento da remoto, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione. I difensori sono comunque considerati presenti a tutti gli effetti. Nel caso in cui sia chiesta la discussione e non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta, con fissazione di un termine non inferiore a dieci giorni prima dell'udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell'udienza per memorie di replica. Nel caso in cui non sia possibile garantire il rispetto dei termini di cui al periodo precedente, la controversia è rinviata a nuovo ruolo con possibilità di prevedere la trattazione scritta nel rispetto dei medesimi termini. In caso di trattazione scritta le parti sono considerate presenti e i provvedimenti si intendono comunque assunti presso la sede dell'ufficio.

3. I componenti dei collegi giudicanti residenti, domiciliati o comunque dimoranti in luoghi diversi da quelli in cui si trova la commissione di appartenenza sono esonerati, su richiesta e previa comunicazione al Presidente di sezione interessata, dalla partecipazione alle udienze o camere di consiglio da svolgersi presso la sede della Commissione interessata.

4. Salvo quanto previsto nel presente articolo, le modalità di svolgimento delle udienze da remoto sono disciplinate ai sensi dell'articolo 16 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge dicembre 2018, n. 136.

⁴⁷ Sul tema in generale si rinvia a A. GARAPON, *La despazializzazione della giustizia*, in *Mimesis*, 2021 e a D. PIANA, “Costo, ritualità, valore. Le qualità della giustizia nell'era digitale”, in *Giustizia Insieme*, 2022.

spaziale virtuale (e dunque alterata) laddove è proprio la spazialità intesa come nozione che connota il rapporto intercorrente tra il vissuto degli attori e il contesto fisico a garantirne tradizionalmente un esito rituale. Ci si deve dunque guardare dal fascino dell'efficienza e rapidità del processo celebrato a distanza, per recuperare la dimensione umana, quasi corporale, del giudizio. È infatti nella spazialità che si costruiscono le relazioni con gli altri attori e si costruiscono i significati condivisi attraverso i simboli e i rituali. Ma una volta scelta la "spazialità alterata" o la despalizzazione, residuano comunque questioni formali non trascurabili.

Anche il menzionato art. 16 pone, infatti, alcune questioni applicative. Ad iniziare dal termine imposto alle parti interessate per chiedere alla Segreteria di partecipare alla pubblica udienza mediante collegamento a distanza.

L'art. 16, infatti, prevede espressamente la facoltà in capo a ciascuna parte processuale di chiedere la partecipazione all'udienza mediante collegamento da remoto fino alla comunicazione dell'avviso di trattazione. Il che sembrerebbe comportare, l'impossibilità per le parti di poter chiedere il collegamento a distanza, una volta ricevuto via pec l'avviso di trattazione. A discapito di quei giudizi, già incardinati alla data del 30 aprile, in relazione ai quali non è stata formulata istanza di discussione mediante collegamento da remoto nel ricorso introduttivo (o con apposita istanza comunicata a controparte) e che risultano già posti in udienza dalla Commissione Tributaria con avviso di trattazione ormai comunicato via pec alle parti. Non potendosi, evidentemente, prevedere (all'epoca della proposizione del ricorso) la situazione attuale e l'avvicinarsi dei vari provvedimenti legislativi.

Militano, tuttavia, per la natura ordinatoria del menzionato termine per la presentazione dell'istanza di discussione a distanza:

- il dato testuale, posto che esso non è espressamente previsto "a pena di decadenza";
- l'assenza di alcuna ipotesi di nullità/inefficacia con riferimento alle eventuali istanze presentate dalle parti dopo che è stato comunicato loro l'avviso di trattazione;
- e la *ratio* della disposizione, riconducibile a mere esigenze organizzative delle Segreterie le quali, in questo modo, possono concentrare le udienze a distanza in giornate dedicate, in cui anche i giudici possono collegarsi da remoto.

Argomenti questi ultimi, del resto, valorizzati dal Decreto n. 9/2022 pubblicato lo scorso 11 aprile dalla CTR Lombardia, per affermare, al riguardo, che – non essendo stabilita dal legislatore alcuna decadenza – ciascuna parte avrà facoltà di chiedere il collegamento da remoto con istanza notificata a controparte e depositata in commissione anche dopo aver ricevuto comunicazione dell'avviso di trattazione, purché – mutuando il termine dall'art.

34 del DLgs. 546/92 – entro 10 giorni liberi prima dell’udienza, al fine di consentire alla segreteria le comunicazioni attinenti all’udienza stessa⁴⁸.

In questa ipotesi, sempre secondo la CTR Lombardia, la partecipazione a distanza sarà consentita solo alla parte richiedente. Nulla vieta però che, in caso di richiesta formulata entro 10 giorni liberi prima dell’udienza, tutte le parti si colleghino da remoto utilizzando il *link* comunicato dalla Segreteria.

Si auspica, quindi, che in linea con i principi espressi dalla CTR Lombardia, tutte le commissioni tributarie concedano ragionevolmente la possibilità di partecipare da remoto anche in ipotesi di istanza tardiva. A maggior ragione in considerazione del fatto che fino al 30 aprile u.s. valevano le regole dell’art. 27, il quale al 2° comma consentiva di inviare alle Segreterie delle Commissioni la richiesta di discussione fino a due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione.

Resta inteso, in ogni caso, che, nell’attuale quadro normativo, per tutte le parti interessate alla discussione da remoto dei giudizi già pendenti al 30 aprile scorso è opportuno non attendere la comunicazione dell’udienza e presentare apposita istanza, al fine di rispettare, prudenzialmente, il termine imposto dall’art. 16 del citato D.L. 119/2018.

Ulteriore questione che l’art. 16 non chiarisce è se anche i Giudici, dal 2 maggio, avranno facoltà di disporre d’ufficio il collegamento da remoto⁴⁹ qualora non sia pervenuta specifica richiesta in tal senso dalle parti.

Tanto perché, l’ultimo periodo dell’art. 16, comma 4, stabilisce che “*i giudici, sulla base dei criteri individuati dai Presidenti delle Commissioni tributarie, individuano le controversie per le quali l’ufficio di segreteria è autorizzato a comunicare alle parti lo svolgimento dell’udienza a distanza*”.

Sembrirebbe quindi che i Giudici, in astratto, possano rigettare la richiesta del contribuente di partecipare all’udienza con collegamento da remoto. E difatti, sul punto, il menzionato decreto 9/2022 della CTR Lombardia ritiene che, in caso di trattazione complessa o di lite di valore elevato, debba essere autorizzata solo l’udienza in presenza.

Ma se è vero che i Giudici possono negare il collegamento da remoto per le cause più complesse, sarebbe allora logico consentire loro di disporre anche d’ufficio il collegamento a distanza con riferimento, all’opposto, ai giudizi meno complessi o quando debba essere concesso un rinvio per trattative o in presenza di Giudici positivi al coronavirus. Sempre che – sia chiaro – in quest’ultima ipotesi, non sia preferibile concedere un rinvio.

⁴⁸ In cui si legge, testualmente, “*se l’istanza viene presentata dopo che è stato già fatto l’avviso di trattazione, i Presidenti di Collegio potranno autorizzare il deposito tardivo anche con un decreto generale*”.

⁴⁹ Il dubbio non riguarda tanto le camere di consiglio, per le quali appare scontato che i giudici potranno disporre la video conferenza, ma le pubbliche udienze, che prevedono la partecipazione delle parti in presenza e le udienze cautelari.

Infine, per quanto concerne lo svolgimento delle udienze avanti alla Cassazione, si segnala che l'art. 16 del DL 228/2021 (cd. Decreto Milleproghe) ha previsto la modalità cartolare, in luogo di quella pubblica, fino al 31 dicembre 2022.

Sicché fino a tale data, i ricorsi in pubblica udienza⁵⁰ saranno trattati in camera di consiglio senza l'intervento né del procuratore generale né dei difensori (art. 23, co. 8 *bis* DL 137/2020).

Salva, in ogni caso, la facoltà per le parti e per il procuratore generale di chiedere la discussione orale entro il termine perentorio di venticinque giorni liberi prima della data dell'udienza, trasmettendo la richiesta alla cancelleria della Corte via pec.

9. L'impatto del processo telematico in Cassazione, con particolare riferimento ai ricorsi e controricorsi notificati via pec

Come accennato, la normativa emergenziale ha accelerato l'avvio del processo telematico anche in Cassazione, fino ad oggi, come noto, rimasto immune dal riferito processo di digitalizzazione.

Difatti – seppur in via facoltativa – dal 31 marzo 2021⁵¹ e fino al 31 dicembre 2022⁵², in alternativa al deposito cartaceo, è possibile procedere al deposito telematico di ricorsi e controricorsi – anche quando la notifica sia avvenuta con modalità cartacea o tramite ufficiale giudiziario – e dei successivi atti e memorie.

Si tratta di una facoltà, lo si ripete, non di un obbligo⁵³ (come invece previsto nell'ambito del processo civile telematico), che però ha importanti risvolti.

Prima dell'entrata in vigore della normativa emergenziale, se si notificava a mezzo pec il ricorso per cassazione o il controricorso, preme ricordarlo,

⁵⁰ Laddove, lo si rammenta, i ricorsi in Cassazione sono discussi in pubblica udienza solo quando la trattazione pubblica sia resa opportuna dalla particolare rilevanza della questione (art. 375, co. 2 c.p.c.), mentre il rito camerale è la regola.

⁵¹ Ai sensi dell'art. 221 comma 5 del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, convertito con modificazioni nella L. n. 77/2020 e dell'art. 1 decreto DGSIA del 27 gennaio 2021.

⁵² Termine che, originariamente, era stabilito al 31 luglio 2021, è stato poi prorogato dalla legislazione emergenziale, fino all'ultimo D.L. 24/2022. Il quale invece, come è noto, contiene diverse misure, in vigore dal 1° aprile 2022, per il graduale ritorno alla normalità.

⁵³ In quanto non è ancora stato emanato il decreto attuativo dell'art. 16, comma 6 del D.L. 179/2012 che disporrà l'obbligo del deposito degli atti con modalità telematica. Il quale dispone che *“la trasmissione in via telematica all'ufficio giudiziario delle ricevute previste dall'articolo 3 bis, comma 3 della L. n. 53/1994, nonché della copia dell'atto notificato ai sensi dell'art. 9 comma 1 della medesima Legge, è effettuata inserendo l'atto notificato all'interno della busta telematica di cui all'art. 14 e, come allegati, la ricevuta di accettazione e la ricevuta di avvenuta consegna relativa ad ogni destinatario della notificazione”*.

si era tenuti a dar prova dell'avvenuta notifica depositando copia analogica attestata conforme del messaggio di posta elettronica certificata di invio, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna, ai sensi dell'art. 9, commi 1-*bis* e 1-*ter*, della L. n. 53/1994.

Ad oggi, invece occorre depositare in via telematica la prova della notifica via pec, ai sensi dell'art 19 *bis* del Provvedimento Responsabile DGSIA del 16 aprile 2014.

In proposito, difatti, seppur con riferimento all'introduzione del PCT avanti alle Corti di merito, in giurisprudenza si è ritenuto che, in caso di possibilità del deposito telematico venga, meno il potere di certificazione del "cartaceo". Con la logica conseguenza che, pur essendo ammessa, in via residuale, l'iscrizione "tradizionale cartacea" di un procedimento avanti al Tribunale ed in Corte d'Appello introdotto con un atto notificato via pec, entro la prima udienza di trattazione occorre, in ogni caso, depositare telematicamente i files di accettazione e consegna della notifica via pec, posto che solo attraverso il deposito telematico è possibile fornire la prova della notifica⁵⁴.

Applicando gli stessi principi al giudizio per Cassazione, si arriva a ritenere che dal 31 marzo 2021, essendo divenuto "possibile" il deposito telematico delle ricevute di accettazione e di quelle di avvenuta consegna, fermo restando in via residuale la facoltà della parte di costituirsi mediante il deposito del ricorso in forma cartacea, non saranno più utilizzabili le copie analogiche delle pec di notifica degli atti processuali formate ai sensi dell'art 9, commi 1-*bis* e 1-*ter* della L. n. 53/1994, restando obbligatoria la prova dell'avvenuta notificazione a mezzo pec, esclusivamente con la modalità telematica, anche nel termine di cui all'art 372 c.p.c.. Conclusione questa adottata anche nel *Vademecum* per i depositi telematici presso la Corte di Cassazione predisposto il 29 Marzo 2021 dai componenti del Gruppo di lavoro della F.I.I.F. – CNF.

Trattasi, però, di un'interpretazione che, in considerazione della novità della normativa e, soprattutto, della natura emergenziale della stessa, non può di certo considerarsi ad oggi definitiva. È ragionevole, dunque, attendersi ulteriori sviluppi e chiarimenti al riguardo.

10. Conclusioni

Dalle brevi note che precedono si comprende che anche nel processo tributario telematico la "transizione dalla cultura manoscritta alla cultura elettronica"⁵⁵ – per larghi tratti ancora incompiuta – presenta problematiche

⁵⁴ Cfr. Corte App. Torino n. 603/2016, Corte App. Napoli n. 2151/2020.

⁵⁵ N. IRTI, *La memoria dell'impresa (dai quadernacci di Francesco Datini ai nastri magnetici)*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1991, I, 57.

di non facile soluzione per la presenza di formalismi che la digitalizzazione sembra rendere ancora più rigidi. Rigidità e rilevanza dei formalismi che sono propri di tutti i processi ma che devono essere interpretati nella misura in cui essi valgono ad assicurare la tutela di interessi sostanziali, rifiutando tutte le letture per le quali un processo a contraddittorio perfetto, correttamente instaurato, possa non raggiungere l'obiettivo della decisione di merito solo per il mancato rispetto di un requisito formale che non abbia avuto nessuna efficacia pregiudizievole. È d'altra parte l'art. 6 della CEDU che nel prevedere il diritto al giusto processo di cui all'art. 111 Cost. impone di garantire una proporzione corretta tra le regole processuali e lo scopo delle stesse, rifuggendo interpretazioni inutilmente formali.

BASI CONCETTUALI E METODOLOGICHE PER LO SVILUPPO DI UNA TEORIA GENERALE (E PLURALE) DELL'INVALIDITÀ NEL SETTORE TRIBUTARIO

di Francesco Pepe¹

SOMMARIO: 1. Premessa: l'invalidità nel settore tributario e l'apparente spinta verso un "rinnovato disinteresse" al tema. – 1.1. (segue): l'utilità di approfondire l'indagine in una prospettiva non più e non solo "dogmatica", ma "teorica generale". – 2. La distinzione tra i sistemi giuridici di "validità" ed "invalidità": osservazioni preliminari. – 2.1. Il "riconoscimento" e la "trasformazione" delle norme giuridiche cd. "primarie" di condotta come aspetti co-essenziali per la effettiva funzionalità dell'ordinamento giuridico nel suo complesso: la "naturale" previsione e presenza in esso di norme giuridiche cd. "secondarie". – 2.2. (segue): la distinzione teorica tra norme secondarie di trasformazione "validative" ed "invalidative". – 2.3. (segue): l'oggetto dei sistemi normativi secondari di "validità" ed "invalidità": atti giuridici "dichiarativi" di norme giuridiche "primarie". – 2.4. (segue): l'inclusione dell'atto in una attività giuridica: diversa rilevanza ai fini dei giudizi di "validità" ed "invalidità". – 3. I diversi interessi e valori coinvolti nei fenomeni della "validità" e della "invalidità". L'opportunità teorica di distinguere l'analisi su due livelli: legislativo-astratto ed applicativo-concreto. Disambiguazione del concetto di "norma" (secondaria). – 3.1. Elaborazione legislativa-astratta: (i) la disciplina legale di "validità" e la definizione del "paradigma di validità" dell'atto. – 3.2. (segue): (ii) la disciplina legale di "invalidità" e la selezione delle regole sostanziali e processuali di "ri-assorbimento" dell'atto viziato nel sistema. – 4. L'applicazione delle regole di "validità" ed "invalidità": (i) il giudizio concreto di "validità". – 4.1. (segue): (ii) il giudizio concreto di "invalidità" (rinvio). – 4.2. La cd. "irregolarità" degli atti giuridici quale questione "intermedia" tra i giudizi di "validità" e di "invalidità" in assenza di una comminatoria legislativa espressa di "invalidità" dell'atto. – 5. L'originaria (in)distinzione teorica tra "nullità" ed "inesistenza giuridica": dalla dissoluzione della "nullità" nella "inesistenza". – 5.1. (segue): alla dissoluzione della "inesistenza" nella "nullità" (codificata). – 5.2. (segue): il mutamento del quadro teorico generale e della disciplina processuale: la necessità oggi di operare una chiara distinzione tra "invalidità" ed "inesistenza giuridica". – 5.3. La "gravità" del vizio, quale criterio pratico di distinzione tra atti "giuridicamente inesistenti" ed atti "nulli": osservazioni critiche. – 6. L'"inesistenza giuridica" come "non rilevanza" dell'atto amministrativo per l'ordinamento; la "non rilevanza" giuridica "non necessità" di tutela; la "non necessità" di tutela come prodotto della "non imputabilità all'amministrazione" e/o della "non eseguibilità" dell'atto. – 6.1. (segue): pregi teorici dell'approccio teorico adottato: (i) in generale, con riferimento agli atti amministrativi. – 6.2. (segue): (ii) in particolare, con riferimento agli atti impositivi. – 6.3. La possibilità di atti impositivi "giuridicamente inesistenti" come ipotesi "di scuola": cenni. – 7. Le forme di "invalidità" degli atti impositivi: (i) la stretta "settorialità" del problema. – 7.1. (segue): (ii) il carattere "pretorio" dello sviluppo dei sistemi di invalidità e la sua "doverosità costituzionale". – 7.2. (segue): i limiti (teorici e pratici) all'opera "correttiva" degli interpreti. – 8. L'azione di "nullità" in senso stretto nel settore amministrativo e tributario come "deroga" alla definitività dell'atto, dunque come possibilità di ricorso oltre i normali termini decaden-

¹ Professore associato di diritto tributario, Università degli Studi di Sassari.

ziali di impugnazione. – **8.1.** (segue): i margini di ammissibilità di una azione di “nullità” nell’ordinamento tributario vigente. – **9.** L’evoluzione delle procedure di accertamento del tributo: la moltiplicazione delle occasioni di “definizione” della pretesa e la posizione del contribuente. – **9.1.** (segue): il ruolo della motivazione dell’atto impositivo e le possibili conseguenze della sua mancanza: una ipotesi di “nullità” in senso stretto?

Abstract: Scopo del presente contributo è elaborare un apparato teorico di base che consenta, da un lato, di comprendere le (general) dinamiche sottese alla nascita ed all’evoluzione dei sistemi normativi di “validità” e di “invalidità” degli atti giuridici; dall’altro, di cogliere come queste dinamiche si manifestino in relazione agli atti impositivi. Ciò, nella prospettiva di verificare (già oggi, *de iure condito*) l’esistenza di margini per uno sviluppo delle regole di invalidità nel settore tributario in termini “plurali”; tali cioè da ammettere – in via ermeneutica – l’ingresso di forme di invalidità ulteriori rispetto al tradizionale regime di “annullabilità”, quanto meno nei casi in cui (eccezionalmente) quest’ultimo dovesse risultare in concreto irragionevole, per eccesso o per difetto. In particolare, si valuta la possibilità di ammettere forme di “nullità” in senso stretto in relazione, in certe circostanze, in relazione al vizio di motivazione, da far valere attraverso le procedure e le liti da rimborso.

Abstract: The purpose of this contribution is to elaborate a basic theoretical apparatus that allows, on the one hand, to understand the (general) dynamics underlying the birth and evolution of the regulatory systems of “validity” and “invalidity” of legal acts; on the other hand, to understand how these dynamics are manifested in relation to taxation acts. This, with a view to verifying (already today, *de iure condito*) the existence of margins for a development of the rules of invalidity in the tax sector in “plural” terms; that is, such as to admit – hermeneutically – the entry of additional forms of invalidity with respect to the traditional regime of “annulability”, at least in cases where (exceptionally) the latter should be unreasonable in practice, for excess or defect. In particular, consideration is given to the possibility of admitting forms of “nullity” in the strict sense in relation, in certain circumstances, to the defect of motivation, to be asserted through the procedures and reimbursement litigation.

1. Premessa: l’invalidità nel settore tributario e l’apparente spinta verso un “rinnovato disinteresse” al tema

Diverse ragioni paiono sconsigliare *oggi* un’indagine sull’invalidità degli atti impositivi. Da una parte, ancora attuali sono i molti contributi sul tema che la dottrina ha prodotto negli ultimi anni. Il problema dell’invalidità nel

diritto tributario è venuto alla ribalta – infatti – solo di recente, con l'introduzione, ad opera della l. n. 15/2005² e nel corpo della l. n. 241/1990, degli artt. 21-*septies* e 21-*octies*, regolanti le diverse forme di invalidità degli atti amministrativi in generale (*sub species*: nullità, annullabilità e non annullabilità per vizi formali e procedurali)³. Prima di tale momento, dottrina e giurisprudenza manifestavano una fondamentale indifferenza per l'argomento⁴, sul duplice (ma spesso implicito) presupposto della (i) *eguale rilevanza dei vizi* dell'atto e dell'azione impositiva e della (ii) *unicità del regime di invalidità*⁵, legalmente qualificato come “nullità”, ma – disciplina processuale alla mano – sostanzialmente corrispondente al tradizionale regime di “illegittimità-annullabilità” proprio degli atti amministrativi⁶. Talché della invalidità “tributaria” non si discuteva

² Per un primo commento alla riforma della legge n. 241/1990 attuata dalla l. n. 15/2005, oltre alla manualistica di diritto amministrativo, si veda: N. Paolantonio, A. Police, A. Zito (a cura di), *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata dalle leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, Torino, 2005; G. Clemente di San Luca (a cura di), *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005; V. Cerulli Irelli (a cura di), *La disciplina generale dell'azione amministrativa. Saggi ordinati in sistema*, Napoli, 2006; F. Liguori (a cura di), *Studi sul procedimento e sul provvedimento amministrativo nelle riforme del 2005*, Bologna, 2007; L.R. Perfetti (a cura di), *Le riforme della l. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità ed amministrazione di risultato*, Padova, 2008.

³ Sin d'ora, si vedano i diversi contributi contenuti in V. Cerulli Irelli, L. De Lucia (a cura di), *L'invalidità amministrativa*, Torino, 2009.

⁴ Sul punto, uno dei pochi studi, di taglio “sistematico”, sull'invalidità nel settore fiscale è quello di E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 379 ss., spec. 383-387, il quale non a caso evidenzia lo scarso approfondimento del tema da parte della dottrina, impegnata per lungo tempo soprattutto nella trattazione *particolare* dei singoli vizi degli atti impositivi, non anche nella costruzione di un quadro teorico generale delle invalidità tributarie. L'Autore imposta la propria teoria dell'invalidità attraverso l'identificazione (fattispecie di invalidità) e la qualificazione (effetti dell'invalidità) del vizio in ragione del *grado di incidenza sulle funzioni dell'atto impositivo*. Di quest'ultimo identifica due funzioni: di *comunicazione* (portare a conoscenza del destinatario dell'atto quest'ultimo e la pretesa ivi consacrata) e di *cognizione* (ricognizione della pretesa da parte del fisco, nella prospettiva del raggiungimento di un “equilibrio informativo” tra le parti); in tal ottica, si sostiene che i vizi incidenti sulla funzione “di comunicazione” siano causa di “inesistenza” dell'atto (intesa tuttavia nel senso di “nullità” civilistica), quelli incidenti sulla funzione “di cognizione” causa di “nullità” dell'atto (intesa tuttavia nel senso di “annullabilità”).

⁵ Emblematica a tal proposito la posizione di P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, 3^a ed., Milano, 1999, 309-301, poi dallo stesso Autore confermata in *Id.*, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 1088.

⁶ Nel settore tributario il termine “nullità”, normalmente utilizzato per indicare una condizione di invalidità dell'atto (cfr. artt. 56, commi 2, 3, 4, 5 e 57 d.p.r. n. 633/1972, artt. 42, comma 3 e 43, comma 4 d.p.r. n. 600/1973, art. 52-*bis* d.p.r. n. 131/1986, artt. 34, comma 2 e 35, comma 2 d.lgs. n. 346/1990, artt. 16, commi 2 e 7 e 17, comma 1 d.lgs. n. 472/1997, artt. 6, comma 5 e 11, comma 1 l. n. 212/2000), va notoriamente inteso nel senso di “annullabilità”: in tal senso, *ex multis*, E. MARELLO, *Per una teoria unitaria*, cit., 379; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, I, 356; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia di invalidità degli atti impositivi*, in *Riv.*

mai *ex professo*, ma esclusivamente in relazione a singole questioni circoscritte ed “eccezionali”, quando cioè uno dei due suddetti assunti si trovava – *de iure* o *de facto* – ad essere messo in discussione. Si pensi, a tal proposito, al caso del *riesame* dell’atto ex art. 61 d.p.r. n. 636/1972 (oramai abrogato) o al caso dell’annullamento dell’atto in sede di *autotutela*, questioni che – per l’ambito di operatività del primo (circoscritto ai soli vizi formali)⁷ e per la natura “discrezionale” del secondo⁸ – sollecitavano per l’appunto una “differenziazione” o “graduazione” dei vizi; si pensi – poi – anche a quelle “patologie” che la legge o la giurisprudenza sottoponevano ad un regime di invalidità in tutto o in parte diverso dall’ordinaria “annullabilità”: è il caso, ad esempio, dei *vizi di notifica*, espressamente assoggettati alla disciplina processual-civilistica (artt. 137 ss. cod. proc. civ., richiamati dall’art. 60 d.p.r. n. 600/1973); è il caso dei *vizi degli atti istruttori*, atti per loro natura non *ex se* assimilabili ai comuni atti giuridici (amministrativi o impositivi) e, non a caso, soggetti ad un regime *ad hoc*, del tutto peculiare ed importato direttamente dal diritto processuale penale (“inutilizzabilità”); ma si pensi anche al *vizio di incompetenza* dell’ufficio impositore che, non incidendo né sull’atto, né sul procedimento, ma su un loro “presupposto”, in passato la giurisprudenza ha ritenuto integrare una ipotesi (*rectius*: ha ritenuto di assoggettare ad un regime) di “nullità radicale”, insanabile e rilevabile d’ufficio dal giudice⁹.

Solo dinanzi all’intervento riformatore del 2005, molti studiosi, e buona parte della giurisprudenza, si sono dunque posti il problema della invalidità nel settore tributario *in quanto tale*, come *fenomeno a sé stante*. Inevitabile è stato infatti domandarsi quale potesse essere l’impatto, in esso, degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* citt.; se ed in che misura queste disposizioni potessero svolgere cioè una qualche funzione direttamente *regolativa*, sostitutiva o integrativa della disciplina di settore ove *lacunosa*, ovvero *interpretativa* di quest’ultima, ove *ambigua* o connotata da improprietà lessicale¹⁰.

dir. trib., 2010, I, 729; F. PISTOLESI, *La “invalidità” degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 1131 ss. Nel prosieguo dello scritto, per maggior chiarezza espositiva, si utilizzerà il termine “annullabilità” per indicare le suddette ipotesi di “nullità tributaria”; il termine “nullità” sarà invece inteso *in senso proprio*, ossia (ed almeno in prima approssimazione) quale regime di invalidità contraddistinto dalla inefficacia *ab origine* dell’atto, dalla rilevanza del vizio da parte di chiunque abbia interesse e d’ufficio, dalla imprescrittibilità dell’azione. Si avrà comunque modo di precisare i termini in cui possa parlarsi di “nullità” propriamente detta nel settore tributario.

⁷ S. MUSCARÀ, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992.

⁸ D. STEVANATO, *L’autotutela dell’amministrazione finanziaria*, Padova, 1996; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell’accertamento del tributo*, Milano, 1999.

⁹ Su questa casistica, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 11^a ed., Milano, 2020, 396; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, 4^a ed., Milano, 2022, 383.

¹⁰ Nel senso della dualità del sistema delle invalidità nel diritto tributario, si veda da ultimo E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 344 ss., spec. 352-353, il quale ciò desume oggi dall’introduzione, ad opera della l. n. 15/2005, degli artt.

Questioni che – giocoforza – hanno spinto verso una riflessione “a tutto campo” sull’argomento, da cui varie monografie¹¹, numerosi contributi in riviste di settore¹², nonché una più significativa considerazione del tema nella manualistica generale¹³, in precedenza pressoché assente. L’invalidità degli atti impositivi, sul versante *teorico*, può apparire quindi argomento ampiamente sviscerato.

D’altra parte, pur a fronte delle diverse ricostruzioni, opinioni e soluzioni proposte, la questione pare altresì aver perso mordente anche sul versante *pratico*. Deve registrarsi infatti la netta (e, ad oggi, apparentemente irreversibile) “chiusura” della Cassazione in ordine all’applicabilità agli atti dell’amministrazione finanziaria delle norme sull’invalidità contenute nella l. n. 241/1990, in virtù di una “specialità” che contraddistinguerebbe, sotto questo aspetto, il settore tributario¹⁴; specialità – a detta dei giudici di legittimità (oltre che di parte della dottrina) – espressa *in primis* dall’art. 21, comma 1 d.lgs. n. 546/1992 che, nel prevedere in generale (e senza eccezioni) un termine decadenziale di impugnazione, sarebbe indice incontestabile della volontà di assoggettare tali atti ad *un unico e solo regime di invalidità*, di “illegittimità-annullabilità”¹⁵, rendendo quindi il settore *tendenzialmente impermeabile*

21-*septies* e 21-*octies* l. n. 241/1990, disposizioni che imporrebbero all’interprete della legge tributaria di “ragionare a partire dall’ipotesi di un sistema duale fondato su nullità e annullabilità dell’atto impositivo, proprio perché tale indirizzo è espresso dalla norma generale amministrativa”; sulla stessa linea sembra porsi altresì F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, 5^a ed., aggiornamento a cura di A. Turchi, Torino, 2020, 71 ss.

¹¹ Si vedano i lavori di S. ZAGÀ, *Le invalidità nel diritto tributario*, Padova, 2012; F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012; F. FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell’amministrazione finanziaria*, WK Italia, 2015.

¹² Si veda, in particolare, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi*, cit., 356; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 220 ss.; Id., *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa*, cit., 729; Id., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull’azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 1393; F. TESAURO, *L’invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1445; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 465; F. PISTOLESI, *La “invalidità” degli atti impositivi*, cit., 1131; E. MARELLO, *op. cit.*, 328.

¹³ Si veda, ad esempio, G. MARONGIU, A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, con la collaborazione di R. Dominici e A. Bodrito, Torino, 2010, 96; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 235-237; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 373-376; I. MANZONI, G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2009, 373 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. 1 – Parte generale*, 14^a ed., aggiornata da M.C. fregni, N. Sartori e A. Turchi, Milano, 2020, 219-223; Id., *Manuale del processo tributario*, cit., 70-73; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 375-380.

¹⁴ Sul tema dei rapporti tra diritto amministrativo generale e diritto tributario, sulla presunta “specialità” o “autonomia” di quest’ultimo, nonché per un’ampia ricostruzione del dibattito, si veda, di recente, S. VACCARI, *Funzione tributaria e diritto amministrativo*, in *Diritto pubblico*, 2022, 493 ss.

¹⁵ In tal senso, si veda, quale *leading case*, Cass., sez. VI, 18.09.2015, n. 18448. In dottrina, oltre

alle articolazioni evocate dalla legge generale sull'azione amministrativa¹⁶. Il contesto “storico” sembra quindi preludere ad un nuovo “oblio scientifico” dell'invalidità tributaria, in parte attestato dalla progressiva riduzione del numero di articoli pubblicati sul tema negli ultimi mesi. Non tutto è però come sembra.

1.1. (segue): l'utilità di approfondire l'indagine in una prospettiva non più e non solo “dogmatica”, ma “teorica generale”

Può apparire paradossale, ma proprio questo clima di “rinnovata indifferenza” nei confronti dell'invalidità “tributaria” rende opportuno ed utile un ritorno sull'argomento. Chiusa – in termini prevalentemente *negativi* –

a P. RUSSO, *Le conseguenze*, cit., 1088, cfr. altresì F. PISTOLESI, *op. cit.*, 1140, che desume la “monoliticità” del sistema di invalidità “tributarie” da una serie di disposizioni fiscali tese a limitare nel tempo l'azionabilità della tutela del contribuente avverso gli atti impositivi (artt. 18, commi 2 e 3, 21, comma 1 e 24, commi 2, 3 e 4 d.lgs. n. 546/1992, art. 59, comma 2 d.p.r. n. 633/1972 e art. 61, comma 2 d.p.r. n. 600/1973), nonché dalla “irrinunciabile necessità di certezza che caratterizza i rapporti obbligatori d'imposta”; M.G. BRUZZONE, *L'essenzialità della sottoscrizione del “titolo esecutivo tributario”*, in C. Glendi, A. Comelli (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 96 ss., per la quale sarebbe predicabile un *unico* regime di invalidità degli atti impositivi, dalla stessa identificato sotto l'etichetta “illegittimità”, e sostanzialmente corrispondente alla “annullabilità” *ex art. 21-octies*, comma 1 l. n. 241/1990, come tale applicabile anche al difetto di sottoscrizione; nonché, con maggior approfondimento e complessità di discorso, F. FARRI, *Forma ed efficacia*, cit., 2015, 555 ss., spec. 615.

¹⁶ *Tendenzialmente* (e non totalmente) impermeabile, perché – se con riferimento agli *atti di accertamento* – la giurisprudenza appare costante nel negare nel settore tributario diritto di cittadinanza sia all'art. 21-*septies* (in tal senso, cfr. oltre alla già citata Cass., sez. VI, 18.09.2015, n. 18448, anche Cass., sez. VI, 11.12.2015, n. 24017, Cass., sez. VI, 3.02.2017, n. 2992, Cass., sez. V, 7.12.2016, n. 25119, Cass., sez. VI, 23.11.2016, n. 23923, Cass., sez. V, 23.11.2016, n. 23822, Cass., sez. VI, 11.11.2016, nn. 23328 e 23329, Cass., sez. VI, 7.11.2016, n. 22538, Cass., sez. V, 16.10.2016, n. 18204; Cass., sez. trib., 6.03.2019, n. 6430), che all'art. 21-*octies* l. n. 241/1990 (cfr., Cass., sez. V, 9.11.2015, nn. 22800 e 22810; Cass., sez. V, 14.02.2019, n. 4388), quest'ultima disposizione, ed in particolare il suo 2° comma, è invece ritenuta applicabile al *ruolo*, in quanto atto integralmente “vincolato” nel contenuto, fissato cioè dall'amministrazione senza margini di “opinabilità” o “discrezionalità”, amministrativa e tecnica (in tal senso, con riferimento alla inattitudine invalidante della mancanza di sottoscrizione del ruolo, requisito espressamente richiesto dall'art. 12 d.p.r. n. 602/1973, la cui assenza tuttavia non comporterebbe l'assoggettamento al comune regime di illegittimità-annullabilità degli atti impositivi proprio in forza dell'art. 21-*octies*, 2° comma cit., cfr. in particolare Cass., sez. trib., 14.04.2020, n. 7800, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 8/2020, 696 ss., con nota di A. CARINCI, *Non è invalida la cartella di pagamento priva di sottoscrizione*; nonché Cass., sez. V, 14.02.2019, n. 4388; Cass., sez. V, 30.10.2018, n. 27561; Cass., sez. trib., 18.05.2018, n. 12243); invece, sulla non necessità “a monte” della sottoscrizione della *cartella di pagamento* ai sensi dell'art. 25 d.p.r. n. 602/1973 e del provv. 3 luglio 2012, dunque sulla sua irrilevanza ai fini della stessa “validità” dell'atto (i.e. della conformità al “paradigma di validità” della cartella di pagamento), cfr., *ex multis* e per ampi riferimenti, Cass., 11.10.2018 n. 27561 cit.

la questione giuridica “contingente” (il rilievo “tributario” delle invalidità contemplate dalla l. n. 241/1990), è infatti finalmente possibile “tirare le somme” e fare una prima grande “scrematura” di quanto finora detto e scritto; individuare, da un lato, le esigenze ed i problemi che il “diritto vivente” della Cassazione lascia ancora irrisolti; dall’altro, e soprattutto, far proprie le osservazioni della dottrina che, superato per così dire il “vaglio critico” della comunità scientifica, si sono dimostrate a conti fatti maggiormente fondate e razionali, tali da poter essere assunte a base di un ulteriore e più profondo ragionamento.

Detto in altri termini, i tempi sembrano maturi per far compiere all’indagine un “salto epistemico”, permettere cioè ad essa di “*avanzare di grado*” nel *sapere giuridico*¹⁷. Non sembra contrario a verità affermare che le analisi sull’invalidità tributaria finora portate avanti in dottrina abbiano assunto quasi sempre un approccio prevalentemente, se non esclusivamente, *dogmatico*: abbiano cioè polarizzato la loro attenzione essenzialmente sulla esegesi, letterale e/o sistematica, del dato legislativo vigente, seppur in combinazione (più o meno riuscita) con quanto sancito dal diritto amministrativo generale, tenuto conto ovviamente di principi costituzionali e di diritto sovranazionale. Si badi: una simile opera di conoscenza è stata di indubbia utilità ed anzi *scientificamente doverosa*, attesa la pacifica riconducibilità degli atti impositivi entro il *genus* degli atti amministrativi¹⁸ e l’astratta applicabilità (quanto meno a detta della maggior parte della dottrina) della l. n. 241/1990 all’agire dell’amministrazione finanziaria¹⁹. In quest’ottica, non si poteva certamente lasciare sospeso il

¹⁷ Sui gradi del sapere giuridico (dogmatico, teorico e gius-filosofico), si rinvia *ex multis* e per ulteriori riferimenti, a F. VIOLA, G. ZACCARIA, *Diritto e interpretazione. Lineamenti di teorie ermeneutica del diritto*, Roma-Bari, 2002, 13 ss.

¹⁸ In tal senso, si veda Cass., sez. un., 5.10.2004, n. 19854, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2005, 11, con nota di M. BASILAVECCHIA, *La piena conoscenza dell’atto impositivo*; in dottrina, sulla qualificazione degli atti impositivi quali “provvedimenti amministrativi”, si veda, L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, 1398 ss., spec. 1400-1401 e in nota 15, per ampi riferimenti.

¹⁹ Sul carattere procedimentalizzato dell’attività dell’amministrazione finanziaria non sembrano oramai esservi più dubbi. È infatti risalente oramai l’uso della nozione di “procedimento tributario” per indicare l’azione di controllo, accertamento e riscossione dell’amministrazione finanziaria (F. Maffezzoni, G.A. Micheli, A.F. Basciu), sebbene se ne escluda la completa assimilabilità, per la sua vincolatezza e per la sua “composizione variabile” (E. Capaccioli), alla comune azione della pubblica amministrazione (tanto da intendere la nozione in senso meramente descrittivo: S. La Rosa, L. Perrone). Non a caso, si preferisce, da parte di autorevole dottrina, parlare al riguardo di “attività” amministrativa, piuttosto che di “procedimento” (A. Fedele, S. La Rosa). Altra questione è, invece, se ed in che termini ciò possa implicare l’estensione al settore impositivo della legge generale sull’azione e sul procedimento amministrativo (l. n. 241/1990: si cui P. Selicato). Su queste tematiche, si veda, anche per ampi riferimenti bibliografici, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 358 ss.; *Id.*, *Accertamento tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, I, Roma, 1992; *Id.*, *Accertamento tributario – I) Teoria generale*, *ibidem*, Agg. 2006; L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *Diz.*

problema del ruolo degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* citt. nel settore fiscale, viste le “rivoluzionarie” conseguenze che la loro eventuale trasposizione in esso (ove ammessa) avrebbe comportato: l’ingresso dei regimi generali della “nullità in senso proprio” e della “non annullabilità” degli atti per vizi formali e procedurali, dunque la mutazione di un sistema di invalidità tradizionalmente “monistico” in un sistema “pluralistico” con ricadute, più o meno “critiche”, sul piano processuale (si pensi al problema della possibilità di ammettere una azione di “nullità” in senso proprio nel processo tributario)²⁰. Né poteva – analogamente – la giurisprudenza di legittimità evitare di prendere una posizione sul punto, attesa la frequente iniziale (e del tutto variegata) evocazione delle norme in questione da parte dei giudici di merito²¹.

dir. pubbl. diretto da S. Cassese, III, Milano, 2006, 2003 ss.; *Id.*, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in Studi in memoria di G.A. Micheli, Napoli, 2010, 81 ss.; *Id.*, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, 563 ss.; W. SCHICK, *Il procedimento nel diritto tributario*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da A. Amatucci, vol. III, Padova, 1994, 69 ss.; S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Dig. IV, Disc. priv., sez. comm.*, vol. I, Torino, 1987, 1 ss.; *Id.*, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 803; *Id.*, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 763 ss.; *Id.*, *Caratteri e funzione dell'accertamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, 791; *Id.*, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, 581 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Accertamento (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, vol. I, Milano, 2006, 45; L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, vol. V, Milano, 2006, 4531 ss.; *Id.*, *La partecipazione del privato all'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'Ira*, Padova, 1990; *Id.*, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 13; G.A. MICHELI, G. TREMONTI, *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, 409 ss., spec. 438 ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

²⁰ Su cui, cfr. *infra*, parr. 8.1 e 8.2.

²¹ L'art. 21-*septies* cit., ad esempio, è stato utilizzato dalla giurisprudenza tributaria per sostenere: a) la “nullità” (qui letta però nei tradizionali termini dell’“annullabilità”, dunque impropriamente) della notificazione dell’atto di accertamento antecedente la scadenza del termine dilatorio di cui all’art. 12, comma 7 l. n. 212/2000, ove non motivato in relazione alla “particolare urgenza” dell’accertamento (omessa motivazione intesa quale “mancanza di un elemento essenziale” dell’atto impositivo: cfr. Cass., sez. trib., 3.11.2010, n. 22320; Cass., sez. trib., 12.05.2011, n. 10381; C.T.P. Reggio Emilia, sez. I, 18.10.2010, n. 173; C.T.R. Lombardia, sez. XLIV, 19.01.2011, n. 1; C.T.P. Brescia, sez. VII, 11.11.2010, n. 535; C.T.P. Milano, sez. XXXI, 10.10.2010, n. 126; C.T.R. Friuli Venezia Giulia, sez. XI, 26.03.2008, n. 9, sebbene solo in un *obiter dictum*, ravvisa in tale violazione un caso di “nullità-inesistenza” dell’atto); b) la “nullità-inesistenza” dell’atto intestato al Comune, ma sottoscritto da un dipendente del concessionario della riscossione (anche qui per “mancanza di un elemento essenziale”: cfr. Cass., sez. trib., 16.09.2005, n. 18408); c) la “nullità-inesistenza” dell’atto notificato all’ex-liquidatore della società cancellata dal registro delle imprese, successivamente all’entrata in vigore del nuovo art. 2495, 2° comma cod. civ., come modificato dal d.lgs. n. 6/2003 (cfr. C.T.P. Reggio Emilia, sez. I, 4.06.2010, n. 88, ove nel senso della “mancanza di un elemento essenziale” negli atti intestati a soggetto inesistente); d) la “nullità” delle cartelle di pagamento prive dell’indicazione del responsabile del procedimento (limitatamente ai ruoli consegnati dopo il 1° giugno 2006, ai sensi dell’art. 36, comma 4-*ter* d.l. n. 248/2007: cfr. C.T.P. Cosenza, sez. I, 12.03.2009, n. 222, ove nel senso della “nullità” in senso proprio, rilevabile d’ufficio in ogni stato

Questo approccio ha però mostrato dei limiti, non tanto e non solo per il risultato “conservatore” – invero in netta controtendenza rispetto a quanto da anni registrato negli altri settori giuridici – quanto per l’approccio *riduzionistico* al tema, tendente ad iper-valorizzare oltremodo la lettera della legge, disinteressandosi quasi completamente delle finalità (*rationes*) proprie di ogni sistema di invalidità²²; finalità – invece – poste altrove al centro dello sviluppo di tali sistemi.

Ciò che qui si vuole proporre è, quindi, il passaggio da un simile approc-

e grado del processo e da chiunque vi abbia interesse; nonché C.T.P. Torino, sez. XIII, 23.09.2008, n. 120, ove tuttavia in un senso non ben precisato di “nullità”); cfr., altresì, C.T.P. Latina, sez. III, 9.11.2010, n. 564, la quale, sulla scorta del “nuovo” art. 2495 cod. civ. e dell’art. 21-*septies* cit. afferma la “nullità-inesistenza” dell’atto di accertamento con adesione sottoscritto dall’ex-liquidatore di una società cancellata dal registro delle imprese, così scardinando anche il “dogma” dell’intangibilità dell’atto di adesione perfezionato (per di più, nel caso di specie, mediante l’impugnazione di un diniego di autotutela, andato a buon fine): su questo caso giurisprudenziale, si veda V. FICARI, *Sul “tramonto” del dogma dell’“intangibilità” dell’accertamento con adesione e sull’“alba” di una natura pienamente contrattuale dell’accordo*, in *Boll. trib.*, 2011, 1555 ss. In ordine all’applicabilità dell’art. 21-*octies* cit. agli atti tributari e, in particolare, alla possibilità di “sanatoria” prevista dal suo 2° comma, si veda sin d’ora: in senso *positivo*, C.T.R. Lazio, sez. III, 14.06.2010, n. 3, relativamente all’omessa comunicazione dell’avvio del procedimento, sebbene solo potenzialmente (l’affermazione è contenuta in un *obiter dictum*), essendo tale obbligo già escluso dall’art. 13 l. n. 241/1990; C.T.P. Venezia, sez. VI, 27.10.2008, n. 78 e C.T.P. Torino, sez. VII, 12.02.2008, n. 1, relativamente al difetto di sottoscrizione ed alla mancata indicazione del responsabile del procedimento, considerati vizi meramente formali ed irrilevanti ai sensi del 2° comma cit.; C.T.R. Lazio, sez. IV, 14.03.2008, n. 12, relativamente alla mancata allegazione della stima UTE oggetto di motivazione *per relationem*, ritenuta suscettibile di sanatoria ex 2° comma cit. ove la conoscenza di tale atto fosse concretamente inidonea ad incidere sulla determinazione del *quantum* del tributo. In senso *negativo*, cfr. C.T.P. Cosenza, sez. I, 19.03.2009, n. 253; C.T.P. Cosenza, sez. I, 12.03.2009, n. 222; C.T.P. Cosenza, sez. I, 13.02.2009, n. 138; C.T.P. Cosenza, sez. I, 1.07.2008, n. 306; C.T.P. Cosenza, sez. I, 6.05.2008, n. 188.

²² Il primo filone giurisprudenziale, formulato in relazione al problema della violazione dell’art. 12, comma 7 l. n. 212/2000 e con punto di riferimento la pronuncia della Cass., n. 20.10.2015 18448 cit., pur prendendo le mosse da una condivisibilissima premessa *assiologica* (per cui ogni regime di invalidità è pur sempre tarato sulle esigenze e sui principi informativi “di settore”: in tal senso, si veda *infra*, par. 3.2.2.), risolve poi il dilemma circa l’applicabilità dell’art. 21-*septies* cit. agli atti impositivi facendo leva su un semplice dato legislativo testuale (l’art. 21 d.lgs. n. 546/1992). Ma ciò elude la vera questione: fino a che punto tale disposizione processuale possa dirsi ragionevolmente operante? Vi sono “patologie” dell’atto impositivo che consentano (o che impongano) una “deroga” al termine di impugnazione? Come si dirà oltre (cfr. *infra*, par. 7.2.1.), negli altri settori dell’esperienza giuridica, la presenza di disposizioni analoghe, tese a definire i termini e le modalità di azione avverso atti “invalidi”, ancorché formulate in modo tassativo, non hanno impedito (caso per caso) l’enucleazione di “deroghe” ad esse. Il secondo filone, sorto in relazione al caso dei “dirigenti decaduti”, mostra di escludere l’applicabilità dell’art. 21-*octies*, comma 1 cit. al solo fine di evitare che l’amplessima espressione “violazione delle legge” (ivi evocata quale causa di “annullabilità” dell’atto amministrativo) possa attrarre tra i vizi di invalidità dell’atto impositivo anche oggettive violazioni legislative, ma attinenti ad aspetti estranei alla disciplina del potere impositivo (nella specie, riferibili ai profili gius-lavoristici della vicenda).

cio (prettamente *dogmatico*) ad un approccio *teorico* che – partendo da un’osservazione del fenomeno “invalidità” anche negli altri settori del diritto – tenti: (i) in primo luogo, di coglierne gli *elementi “ontologici”*, ossia quegli aspetti strutturali e funzionali *essenziali* che costituiscono i “minimi comuni denominatori” di ogni disciplina normativa dell’invalidità, anche “tributaria”; (ii) in secondo luogo, di individuare gli *attori* e le “normali” *vie di sviluppo dei sistemi di invalidità*, onde verificarne analoga praticabilità anche nel settore fiscale; (iii) infine, e per quanto qui di interesse, di collocare in tale prospettiva il tema delle “patologie” degli atti e dell’azione impositiva, verificando la possibilità di fondare *su basi interne* un sistema delle invalidità nel settore tributario che sia “articolato” e “pluralistico”, *senza ricorrere a forme di rinvio extra-settoriale* (come quello operato in riferimento alla l. n. 241/1990).

Solo in questo modo, appare infatti possibile non solo formulare una compiuta e consapevole valutazione della recente giurisprudenza di legittimità (capace cioè di comprenderne ragioni e limiti), ma anche e soprattutto tracciare un possibile quadro delle *potenzialità di sviluppo* delle invalidità “tributarie” che – già oggi, *de iure condito* – in via ermeneutica l’ordinamento sembra consentire.

Va comunque sottolineato come nel prosieguo del lavoro – sulla scia del noto monito gianniniano, per cui “in materia di invalidità le teorizzazioni generali costituiscono una via metodologicamente sbagliata”²³ – a costante supporto delle osservazioni teoriche nel testo si affiancheranno (in nota) indicazioni tratte dalla giurisprudenza sia amministrativa che tributaria. Ciò nell’intento di dare alla ricerca una impronta *esperienziale*, nella prospettiva di una sua possibile utilità anche *pratica*.

2. La distinzione tra i sistemi giuridici di “validità” ed “invalidità”: osservazioni preliminari

La migliore descrizione del fenomeno giuridico “invalidità” sembra potersi fornire infatti “*per differentiam*”, ossia attraverso il raffronto ai principali fenomeni ad esso contigui: in specie, alla “validità”, alla “irregolarità”, alla “inesistenza giuridica” degli atti giuridici. Prendendo le mosse dalla prima essenziale distinzione – quella tra “invalidità” e “validità” – alcuni chiarimenti di ordine lessicale appaiono necessari, pena il rischio di un facile disorientamento del lettore.

In primo luogo, non può non osservarsi – scorgendo i molteplici studi sul tema – come i due concetti siano stati riferiti ad “oggetti” tra loro ete-

²³ Così, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1993, 299.

rogei: si parla infatti di “validità/invalidità” ora di *atti*, ora di *norme*, ora di *argomentazioni*, ora finanche di *ordinamenti* o *sistemi giuridici*.

Sotto questo primo aspetto, si può da subito affermare come il discorso riguarderà solo la validità/invalidità di *atti giuridici*²⁴ e, in specie, dato l’oggetto del presente lavoro, degli *atti amministrativi* ed *impositivi*²⁵.

In secondo luogo, occorre evidenziare come nel lessico giuridico frequente sia l’impiego di questi termini alla stregua di *aggettivi*: si parla di atti, norme “validi” o “invalidi”, e ciò per esprimere in modo sintetico la conformità o la difformità dell’oggetto considerato (atto, norma, ecc.) ad un “modello” o “paradigma” normativo prestabilito dall’ordinamento. “Validità/invalidità”, in questa specifica accezione, evocano quindi già il *risultato di un giudizio*, di una valutazione (di conformità/difformità tra oggetto/paradigma) operata *in concreto* da un attore giuridico (solitamente un giudice, ma non solo).

Questo modo di utilizzare detti concetti, nell’ottica di una analisi “scientifica” del tema, appare tuttavia riduttivo e fuorviante: *riduttivo*, perché lascia del tutto in ombra le diverse esigenze, i diversi problemi e la differente

²⁴ Ovviamente, senza pretesa di esaustività del discorso, può qui osservarsi come il tema della “validità” (e, di riflesso, della “invalidità”) sia stato analizzato dai giuristi in relazione: (i) al sistema giuridico nel suo complesso, unitariamente inteso (validità “*dell’ordinamento*”) e (ii) ad alcune sue componenti, quali le norme e gli atti giuridici (validità “*nell’ordinamento*”). Come correttamente evidenziato, a dispetto dell’identità terminologica, la prima prospettiva di indagine ben poco ha a che fare con il fenomeno della “validità” giuridica; la problematica relativa alla cd. “validità dell’ordinamento” riguarda infatti nient’altro che la *legittimità o il fondamento ultimo del diritto*, il “perché obbedire al diritto” (interrogativo cui hanno tentato di rispondere H. Kelsen e H. Hart, attraverso il concetto di “effettività” rispettivamente della *Grundnorm* e della norma “finale” di riconoscimento; I. Kant, attraverso il rinvio alla “eticità” del sistema; S. Romano con l’idea “istituzionalistica” di ordinamento). Di “validità” si può invece parlare (propriamente) solo in relazione ad *atti e norme giuridiche*, in ragione – si dirà in prosieguo – della loro conformità alle regole giuridiche di produzione previste dall’ordinamento e contenute nell’ordinamento. Sul punto, si rinvia, in special modo, a M. BARBERIS, *Manuale di filosofia del diritto*, Torino, 2011, spec. 182 e 188 e ss.; F. MODUGNO, *Ordinamento giuridico (dottrine)*, in *Enc. dir.*, vol. XXX, Milano, 1980, 685 ss. Sulla riferibilità dei concetti di “validità” ed “invalidità” ai soli *atti giuridici*, si veda comunque *infra*, par. 2.4., per maggiori chiarimenti.

²⁵ Sebbene il presente lavoro abbia ad oggetto il tema della “invalidità” degli atti impositivi, tuttavia esso non potrà che prendere le mosse – soprattutto – dalle analisi già compiute nel settore amministrativo e, in alcuni frangenti, processuale. Gli atti dell’amministrazione finanziaria, ancor prima che “impositivi”, sono – come già osservato (cfr. *retro*, par. 1.2.) – per l’appunto *amministrativi*. Seguono anch’essi gli schemi logici tipici di qualsiasi attività *pubblica* procedimentalizzata, ancorché con le differenze derivanti dalla natura vincolata del potere di (ri-)determinazione dell’imponibile e dell’imposta. Inoltre, in quella sede sono già state formulate molteplici riflessioni a proposito – ad esempio – della possibilità di predicare l’“annullabilità”, la “nullità” o l’“inesistenza” di un atto della pubblica amministrazione. Certo, la dottrina amministrativistica ancor oggi non è pervenuta a risultati unanimemente condivisi, e questo nemmeno con l’introduzione degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* cit.; tuttavia, su alcuni punti sembrano essersi fatti molti passi in avanti, almeno nel senso di escludere una serie di problemi, in passato “mal posti” e perciò fuorvianti. E da lì sembra opportuno partire.

“mappa” degli interessi e dei valori in essi coinvolti, la cui comprensione è necessaria per risolvere anche le numerose questioni pratiche connesse a queste tematiche; *fuorviante*, perché lascia intendere una sorta di “naturale specularità” tra tali qualificazioni e, più in generale, tra tali fenomeni giuridici (l’uno apprezzato come contraltare, di segno opposto, dell’altro). Come invece si avrà modo di mostrare, tra di essi non solo non vi è “simmetrica” corrispondenza, ma anzi emerge una vera e propria *autonomia* sul piano normativo e, quindi, una *separabilità* sul piano teorico e dogmatico²⁶. Occorre però di capire meglio cosa intendere per “validità” ed “invalidità”.

2.1. Il “riconoscimento” e la “trasformazione” delle norme giuridiche cd. “primarie” di condotta come aspetti co-essenziali per la effettiva funzionalità dell’ordinamento giuridico nel suo complesso: la “naturale” previsione e presenza in esso di norme giuridiche cd. “secondarie”

Con buona dose di semplificazione, può rammentarsi come ogni sistema giuridico si configuri, sul piano *strutturale*, alla stregua di un *insieme di norme giuridiche*²⁷; sia cioè costituito da una serie (più o meno estesa, articolata e/o complessa) di *modelli o paradigmi (normativi, appunto) di comportamento*, attraverso cui i decisori politici tentano di orientare l’agire dei consociati, sulla base di fini che essi (eventualmente entro i limiti posti da una “Carta costituzionale”) intendono storicamente perseguire²⁸.

Ma queste norme “di comportamento” – che taluno definisce “norme primarie” o “di primo livello” e che possono riguardare sia la condotta umana (norme di comportamento), che soggetti (norme di entificazione) o predicati giuridici (norme di qualificazione) – intanto possono esistere e funzionare perché, si sottolinea, esiste un’altra tipologia di norme, cd. “secondarie” o “di secondo livello”, preposte al loro “riconoscimento” (come appartenenti all’ordinamento) ed alla loro “modifica” o “trasformazione” nel corso del tempo²⁹.

²⁶ Peraltro, anche come “qualifiche” concrete di un atto, l’idea della loro specularità (come anche di una relazione bi-univoca vizio-invalidità) appare contraddetta dall’emersione in ogni settore del diritto della categoria delle cd. “irregolarità”, ossia di atti affetti da “vizi” tuttavia tali da non determinarne la “invalidità”: sul punto, più ampiamente, cfr. *infra*, par. 4.3.

²⁷ In tal senso, su tutti, si rinvia a F. MODUGNO, *Norma giuridica (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, vol. XXVIII, Milano, 1978, 376; R. GUASTINI, *Ordinamento giuridico*, in *Dig. IV, disc. pubbl.*, vol. V, Torino, 1995, 415; *Id.*, *Ordinamento giuridico*, in *Dig. dir. publ.*, diretto da S. Cassese, vol. V, Milano, 2006, 3966, cui si rinvia per ampi riferimenti di teoria e di filosofia del diritto. Per un chiarimento in ordine al significato di “norma”, assunto ai fini della presente indagine, si veda comunque *infra*, par. 3.1.

²⁸ Sul senso della “impresa giuridica” nel suo complesso, ossia sulla sua capacità di orientare l’azione dei consociati, si rinvia *ex multis* a F. VIOLA, G. ZACCARIA, *op. cit.*, 4 ss., spec. 13.

²⁹ Questa distinzione – tra norme “primarie” (di condotta) e “secondarie” (di produzione e

Questi aspetti – *riconoscimento* e *trasformazione* delle norme “primarie” – sono imprescindibili e compresenti in ogni ordinamento giuridico: (i) il primo perché solo in base ad esso è possibile verificare in concreto la *giuridicità* o meno di un determinato precetto rivolto ai consociati, essa (giuridicità) essendo infatti legata alla sua “*appartenenza*” all’ordinamento (e questa “appartenenza” costituisce non a caso il primo e comune significato della cd. “validità” giuridica); (ii) il secondo perché, senza prevedere meccanismi di *trasformazione* dell’ordinamento giuridico, ossia di “ingresso/modifica/fuoriuscita” di norme giuridiche (astratte o concrete), quest’ultimo non riuscendo ad adattarsi alla mutevole realtà sociale, non potrebbe realizzare la sua funzione “ultima” (verrebbe da dire, “ontologica”): di strumento volto alla *co-esistenza* tra gli appartenenti alla comunità politica³⁰. In questa prospettiva, allora, “validità” ed “invalidità” esprimono più che mere qualificazioni, delle realtà sostanziali, dei veri e propri *sistemi normativi*.

Non a caso, nell’occuparsi del fenomeno del mutamento dell’ordinamento, la migliore dottrina gius-filosofica parla di norme (secondarie) “di trasformazione *validative* ed *invalidative*”³¹. Da questa distinzione occorre partire.

riconoscimento delle norme “primarie” (cfr. R. GUASTINI, *Ordinamento giuridico* [1995], cit., 423) – originaria della scienza giuridica ottocentesca, per un breve periodo storico modificata nei termini da H. Kelsen e R. Von Jhering (che, invero partendo da premesse diverse ed in vista di finalità opposte, alle norme “secondarie” assegnavano una funzione “sanzionatoria” del precetto contenuto in quelle “primarie”) – fu successivamente ripresa e rinnovata successivamente da H.L.A. Hart, (si rinvia a H.L.A. HART, *Il concetto di diritto*, a cura di M.A. Cattaneo, Torino, 2002 [ed. orig. 1961], 118 ss.) ed adottata da dalla pressoché totalità dei teorici del diritto contemporaneo, quale chiave di lettura teorica più adeguata a descrivere la *struttura* essenziale di ogni ordinamenti giuridico: sul punto, senza pretesa di completezza, si rinvia a G. GAVAZZI, *Norme primarie e norme secondarie*, Torino, 1967; N. BOBBIO, *Studi per una teoria generale del diritto*, Torino, 1970, 175; nonché A. CATANIA, *Manuale di teoria generale del diritto*, Roma-Bari, 2010, 125 ss.; G. CARCATERA, *Presupposti e strumenti della scienza giuridica*, Torino, 2011, 53 ss.

³⁰ Affermare la funzione *co-esistenziale* del diritto impone alcune precisazioni. Alla domanda “*perché il diritto?*” si possono dare risposte differenti a seconda della prospettiva d’indagine assunta. Se ci si pone in una prospettiva *ontica* (per intendersi, quella dei *sociologi del diritto*), l’attenzione cade sulle funzioni o sulle finalità che un preciso ordinamento giuridico (storicamente e localmente determinato) *di fatto persegue*. In questa ottica parlare di funzione “co-esistenziale” del diritto e dell’ordinamento giuridico appare certamente improprio, ben potendo quest’ultimo – per come effettivamente strutturato – non solo non svolgere affatto simile funzione, ma addirittura rivelarsi a conti fatti “generatore/amplificatore” di conflitti sociali. Se invece ci si pone in una prospettiva *ontologica* (quella generalmente accolta dai *filosofi del diritto*), la quale cioè indaga sul *sensu ultimo* del diritto, su ciò che esso *dovrebbe* – *in quanto tale, per definizione* – *perseguire*, allora appare indubitabile affermarne il carattere *co-esistenziale*, essendo esso tale finalità legata all’intrinseca socialità dell’uomo ed alla conseguente necessità di imprimere alle relazioni umane delle regole di pacifica convivenza (*ubi societas ibi ius*). Sul tema, si rinvia a S. COTTA, *Il diritto nell’esistenza. Linee di ontogenomenologia giuridica*, Milano, 1991, spec. capp. VIII e ss.; in una prospettiva sociologica, si veda anche V. POCAR, *Guida al diritto contemporaneo*, Roma-Bari, 2002, spec. 72 ss.

³¹ G. CARCATERA, *op. cit.*, 55.

2.2. (segue): la distinzione teorica tra norme secondarie di trasformazione “validative” ed “invalidative”

Le prime (*norme validative*) attengono alla *identificazione dei requisiti e delle condizioni (formali, sostanziali, oggettive e soggettive) la cui com-presenza è necessaria per produrre norme “primarie”,* siano esse norme *astratte* (rivolte a soggetti identificati solo genericamente: ad es. l’emanazione di un regolamento o di una legge); siano esse norme *concrete* (rivolte a consociati identificati singolarmente: ad es. l’emanazione di un provvedimento amministrativo o giurisdizionale, la stipula di un negozio giuridico, l’adozione di una delibera assembleare, ecc...).

Le norme preposte alla regolazione della “validità” degli atti *fissano cioè il “paradigma normativo astratto” – o “paradigma di validità” (in prosieggo, PV) – cui tali atti devono conformarsi* per poter modificare “validamente”, ed in modo, per così dire, “incontestabile”, la realtà giuridica. Ovviamente, ogni PV, oltre a pre-stabilire i modi di *trasformazione* dell’ordinamento giuridico (avere così una funzione *dinamica*), svolge nel contempo anche una funzione (*statica*) di *riconoscimento* delle norme ad esso appartenenti, sebbene – si dirà oltre – *non in modo esclusivo*.

Le seconde (*norme invalidative*) svolgono invece una funzione, e si occupano di una circostanza, *logicamente successiva* alla definizione del PV da parte delle norme “validative”. Esse si occupano infatti non di disciplinare la “fisiologia” dell’agire giuridico, ma di *dare una “regola” alle sue eventuali “patologie”,* ossia di stabilire se e come gli atti o le norme *non conformi al proprio PV* (ergo “viziati”) possano essere “ri-assorbiti” nel (*i.e. ex post* riconosciuti come appartenenti al) sistema giuridico e sociale³². Si noti come ciò avvenga secondo una “tecnica normativa” tendenzialmente comune, attraverso la previsione di norme che, sul versante *sostanziale* (in-efficacia giuridica)³³ e/o *processuale* (termini, modalità e legittimazione dell’azione)³⁴, consentano di pervenire alla cd. “*elisione degli effetti*” dell’atto *viziato*; di privarlo cioè della sua capacità di “trasformare” la realtà giuridica e/o di modificare, con la sua esecuzione, la realtà materiale cui è rivolto³⁵.

Anche le regole di “invalidazione/invalidità” – al pari di quelle che attengono alla “validazione/validità” degli atti – in un certo senso rappresentano una *necessità* per ogni ordinamento giuridico. Laddove vi è una “patologia”

³² In tal senso, si rinvia, su tutti, alle osservazioni di A. ROMANO TASSONE, *Tra diversità e devianza. Appunti sul concetto di invalidità*, in Studi in onore di V. Ottaviano, II, Milano, 1993, 1125 ss.

³³ Sul tema della “efficacia giuridica” in rapporto alla validità ed invalidità degli atti, cfr. *infra*, par. 6.1.

³⁴ P. CARNEVALE, *op. cit.*, 6152 ss.

³⁵ In tal senso, si veda per tutti, E. MARELLO, *Per una teoria unitaria*, cit.; *Id.*, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità*, cit. 330 e 334 ss.

dell'azione giuridica è necessario, infatti, che vi sia altresì una qualche norma che se ne occupi, atteso che il diritto – per realizzare la sua già accennata funzione *co-esistenziale* – non consente di ignorare (ossia di non regolare) i potenziali “conflitti” tra chi esercita un potere giuridico *contra ius* e chi ne subisce eventualmente gli effetti lesivi³⁶.

“Validità” ed “invalidità” costituiscono quindi *sistemi normativi*, complessi di regole giuridiche entrambi orientati alla *trasformazione* dell'ordinamento attraverso l'ingresso/fuoriuscita (validazione/invalidazione) di atti e norme giuridiche “primarie”, ma connotati da *funzioni profondamente diverse tra loro*, sebbene *complementari e co-essenziali* alla sussistenza ed alla “vitalità sociale” di un sistema giuridico³⁷. Da qui la loro (già accennata ma ora più evidente) *non “specularità”*³⁸, l'impossibilità di descrivere l'un fenomeno come mero “contraltare” di segno negativo dell'altro³⁹: sono discipline giuridiche volte a “produrre” *qualificazioni giuridiche (positive)* diverse, ricadenti su *realtà* diverse (atti e norme *tout court* vs. atti e norme “viziati”), in vista di *obiettivi* diversi (verifica in ordine all'appartenenza dell'atto o norma all'ordinamento vs. “sorte” dell'atto o norma in caso negativo, di non corrispondenza al proprio PV), nonché – come si avrà modo di notare in seguito – secondo una “mappa” di *interessi e valori* tutt'altro che coincidenti⁴⁰. Il che non significa, ovviamente, una loro *totale* indipendenza.

Sul piano del riconoscimento delle norme giuridiche, le norme “validative” a volte si “integrano” infatti con le norme “invalidative”: è quanto accade, ad esempio, per l'operare di “sanatorie” o di limiti temporali all'esercizio della azione giudiziale avverso atti (e norme) “viziati”. Qui il non riconoscimento o la “non appartenenza” *a monte* ed *originaria* dell'atto o della norma (per non conformità al proprio PV), può sfociare in un riconoscimento (o appartenenza) *a valle* e *successivo*, per effetto di tali istituti⁴¹.

³⁶ Tra le funzioni che un sistema giuridico (qualunque sistema giuridico) “non può non svolgere”, vi sarebbe infatti, oltre all’“orientamento sociale” ed al “controllo del potere”, anche il “trattamento dei conflitti dichiarati”: si veda, K.N. LLEWELLYN, *The Normative, the Legal and the Law-Jobs: the Problems of Juristic Method*, in *Yale Law Journal*, 1940, XLIX, 8, 1355, spec. 1387.

³⁷ Il tema è stato di recente ampiamente sviscerato, sotto il profilo teorico, da M. TRIMARCHI, *La validità del provvedimento amministrativo. Profili di teoria generale*, Pisa, 2013.

³⁸ Pur affermata in passato: si vedano, in tal senso e specialmente, B. WINDSCHEID, *Diritto delle Pandette*, I, trad. it. a cura di C. Fadda e P.E. Bensa, Torino, 1902; C. ESPOSITO, *La validità delle leggi. Studio sui limiti della potestà legislativa, i vizi degli atti legislativi e il controllo giurisdizionale*, Milano, rist. 1964 (ed. orig. 1934).

³⁹ In tal senso, su tutti, cfr. F. MODUGNO, *Validità (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, 1; G. CORSO, *Validità (diritto amministrativo)*, *ibidem*, 86; P. CARNEVALE, *Validità*, in *Dir. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, VI, Milano, 2006, 6148; R. TOMMASINI, *Invalidità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 577 ss., spec. 580.

⁴⁰ Cfr. *infra*, par. 3.1.

⁴¹ Il sistema cioè qui (non espunge, ma) “ri-assorbe” dentro di sé l'atto ad esso in linea di principio “estraneo” perché “non valido”.

2.3. (segue): l'oggetto dei sistemi normativi secondari di "validità" ed "invalidità": atti giuridici "dichiarativi" di norme giuridiche "primarie"

Come accennato in apertura, i sistemi normativi di "validità" ed "invalidità" hanno a proprio oggetto esclusivamente *atti giuridici*. Questa affermazione va ora meglio chiarita. Spesso, infatti, si afferma come validità ed invalidità possano e debbano riferirsi più a *norme giuridiche "primarie"* che agli *atti giuridici* che ne sono veicolo di "innesto" nell'ordinamento⁴² (mentre non riguarderebbero invece i comportamenti umani, che di tali norme "primarie" sono oggetto, la cui conformità/difformità ad esse integrerebbe – invece – quella che è soliti dirsi cd. "*liceità*" o "*illiceità*")⁴³.

Tuttavia, la bi-partizione tra norme giuridiche (primarie) ed atti giuridici – pur teoricamente ed astrattamente accettabile – non va assolutizzata. Come acutamente osservato in dottrina, anche quando in gioco vi è la conformità a PV di una *norma giuridica primaria*, la sua valutazione avviene pur sempre per il tramite di quel *medium* necessario che è l'*atto giuridico*⁴⁴. Altrimenti detto, nella reale ed effettiva dinamica dei giudizi di validità e di invalidità è sempre e solo un *atto giuridico* a costituirne referente oggettivo, sebbene a seconda dei casi analizzato nella sua *struttura* (quando se ne vuole verificare la capacità concreta di fungere da *mezzo* di introduzione di norme giuridiche, nel qual caso si parla di validità cd. "formale") ovvero nel suo *contenuto normativo* (quando si vuole verificare la "validità" della norma giuridica primaria espressa dall'atto nel suo testo: in tal caso, si parla di validità cd. "sostanziale")⁴⁵. Il che però solleva un'ulteriore questione, che va sin d'ora affrontata.

⁴² È evidente (ma vale la pena sottolinearlo a scanso di equivoci verbali) che il concetto di "atto giuridico" va qui inteso in senso particolarmente ristretto, come atto funzionalmente pre-ordinato dall'ordinamento a porre – appunto – norme "primarie"; non come condotta umana giuridicamente rilevante oggetto di tali norme (e che, in quanto volontaria, costituisce pur sempre un "atto").

⁴³ Ciò che è concettualmente corretto: una cosa è verificare se una condotta è rispettosa di una fattispecie normativa *primaria*, altra cosa è verificare se quest'ultima (fattispecie normativa primaria) sia *essa* conforme ai dettami dell'ordinamento e, quindi, sia capace di "fare ingresso" e/o possa "permanere" in esso nonostante il "vizio", condizionando le condotte dei consociati cui si riferisce. I sistemi normativi di validità ed invalidità si occupano, per definizione, solo di queste ultime questioni.

⁴⁴ F. MODUGNO, *Lineamenti di teoria del diritto oggettivo*, Torino, 2009, 152-153.

⁴⁵ In tal senso, si veda F. MODUGNO, *Validità (diritto costituzionale)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, spec. 49 ss.; sulla distinzione tra validità materiale (riferita alle norme giuridiche) e validità formale (riferita agli atti giuridici che le introducono), cfr. G. CORSO, *op. cit.*, 86.

2.4. (segue): l'inclusione dell'atto in una attività giuridica: diversa rilevanza ai fini dei giudizi di "validità" ed "invalidità"

Sebbene i giudizi di validità ed invalidità abbiano ad oggetto *atti giuridici*, tuttavia è rarissimo il caso di un atto giuridico che venga alla luce nel panorama sociale e giuridico in modo del tutto indipendente ed isolato. L'esperienza giuridica consta infatti pressoché interamente di *attività giuridiche*, ossia si struttura normalmente in *sequenze (più o meno formalizzate, fisse o variabili nella loro morfologia) di singoli atti giuridici (a volte interpolati da operazioni a carattere "materiale-esecutivo")*, *teleologicamente orientati verso un fine pre-determinato dall'ordinamento*; attività che, a seconda della poi loro funzione specifica, del loro oggetto, dei soggetti coinvolti, dei principi che li regolano, vengono etichettate dalla legge o dagli studiosi come "processo", "procedimento", "procedura", e via dicendo⁴⁶. In tali casi, la produzione della "norma primaria" (astratta o concreta che sia) è normalmente affidata all'atto cd. *finale* della sequenza che – per scelta ordinamentale – è assunto ad unico atto in grado di "costituire" (in senso lato) compiutamente l'effetto innovativo della realtà giuridica a cui l'intera attività è per legge preposta.

Ebbene, in tali circostanze si pone il problema del rapporto tra "vizi" degli *atti intermedi* e "validità" (e eventuale regime di "invalidità") dell'*atto finale*. Normalmente, si parla in questi casi di *vizi "procedimentali" o "procedurali"*, ma queste espressioni non devono trarre in inganno. Non sono infatti il "procedimento" o la "procedura" (realtà che pur si prestano, sotto altri profili, ad una considerazione normativa e dogmatica *unitaria*) ad essere "viziate", ma pur sempre i *singoli atti od operazioni* che ne costituiscono di volta in volta un "tassello". Altrimenti detto, per stabilire se una procedura sia *globalmente* conforme "a diritto" occorre comunque seguire un approccio *analitico*, ossia questa va scomposta in ogni sua componente *attiziale*, per poi verificare la "validità" di ciascuna di tali componenti in base alla *propria specifica* disciplina, ossia alla luce del PV *del singolo atto*.

Questione logicamente successiva – si è detto – riguarda invece *i termini di incidenza del "vizio" dell'atto intermedio sulla "validità" dell'atto finale e sul suo eventuale regime di "invalidità"*: ossia la capacità del primo (vizio dell'atto intermedio) di giustificare l'"elisione" degli effetti giuridici prodotti dal secondo (atto finale).

⁴⁶ In tal senso, su tutti, E. FAZZALARI, *Procedimento e processo (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 819 ss.; in ordine alla possibilità di una lettura procedimentale delle attività negoziali dei privati (di solito meno formalizzate rispetto alla necessaria tipicità delle attività di ordine pubblicistico), cfr. altresì N. DI PRISCO, *Procedimento (diritto privato)*, *ibidem*, 836 ss.; sull'utilità del concetto di "procedimento" come categoria generale, descrittiva della realtà giuridica, si veda M. TARUFFO, *Giudizio: processo, decisione*, in *Id.*, Sui confini. Scritti di giustizia civile, Bologna, 2002, 159.

È questo il tema della cd. *invalidità derivata*, intuitivamente scaturente dal nesso logico, teleologico e morfologico che connette (prima funzionalmente, poi di conseguenza strutturalmente) gli atti giuridici “intermedi” all’atto “finale”, a volte nella loro forma, più spesso nella loro sostanza. Al riguardo, la dottrina è solita distinguere tra invalidità (dell’atto presupposto) *ad effetto viziante* e *ad effetto caducante*, a seconda che l’accertamento del vizio del primo (in autonomo giudizio sull’atto intermedio, ove autonomamente impugnabile, ovvero incidentalmente in sede di giudizio sull’atto finale, in caso di non impugnabilità) comporti *ex se* – i.e. imponga al giudice di dichiarare altresì – la “non validità” (i.e. il vizio) del secondo, senza necessità di una autonoma e formale domanda di parte⁴⁷. Ovviamente, in assenza di esplicita disciplina, tutto dipenderà dal “nesso” tra il “vizio” dell’atto presupposto, gli interessi da questo lesi e la funzione e lo scopo dell’atto finale, nonché dalle concrete circostanze fattuali. Tuttavia, anch’essa – a ben vedere – è questione che attiene all’identificazione dello specifico *regime di invalidità* dell’atto finale: all’identificazione della regola relativa al trattamento che l’ordinamento intende (o si ritiene intenda)⁴⁸ riservare a quest’ultimo in presenza di un “vizio” dell’atto presupposto.

3. I diversi interessi e valori coinvolti nei fenomeni della “validità” e della “invalidità”. L’opportunità teorica di distinguere l’analisi su due livelli: legislativo-astratto ed applicativo-concreto. Disambiguazione del concetto di “norma” (secondaria)

Finora, nel definire “validità” ed “invalidità” come concetti riferibili a sistemi normativi “secondari”, si è volutamente mantenuta una ambiguità les-

⁴⁷ Il tema è stato trattato, nell’ambito della dottrina amministrativistica, in specie da M. RAMAJOLI, *La connessione nel processo amministrativo*, Milano, 2002, 50 ss.; S. DETTORI, *Il rapporto di presupposizione nel diritto amministrativo. Contributo allo studio della funzione complessa*, Napoli, 2006; F. ANCORA, *L’invalidità derivata nel diritto pubblico e in particolare nel diritto amministrativo*, in Scritti in onore di A. Romano, Napoli, 2012, 21 ss.; A. CALEGARI, *L’invalidità derivata nei rapporti amministrativi*, Padova, 2012.

⁴⁸ Spesso, dinanzi al silenzio della legge, è la giurisprudenza che “elabora” tale regola, attingendo ed argomentando in base ai “formanti” di cui è costituito l’ordinamento (principi, regole, prassi). Ciò è, ad esempio, quanto avvenuto nel settore tributario in relazione al problema della incidenza sull’atto di accertamento (atto finale) della illegittimità (i.e. non conforma al proprio PV) acquisizione di mezzi di prova in sede istruttoria (atto presupposto “viziato”); questione risolta dalla giurisprudenza prevalente nel senso della “inutilizzabilità” della prova illegittimamente acquisita, quanto meno nei casi in cui il vizio dell’atto di acquisizione sia lesivo di un interesse costituzionalmente protetto. La Cassazione trae tale soluzione non tanto e non solo dall’art. 191 c.p.p. (in quanto richiamato dall’art. 70 d.p.r. n. 600/1973 e dall’art. 75 d.p.r. n. 633/1972), quanto direttamente dal principio costituzionali lesi (artt. 14 e 25 Cost.). Su tale orientamento, cfr. G. MELIS, *op. cit.*, 338-339; sull’apporto “creativo” della giurisprudenza, si veda *infra*, par. 7.2.1.

sicale di fondo: si è cioè fatto riferimento genericamente al termine “norme” senza chiarirne esattamente il senso. Ed infatti, come noto, quest’ultimo può assumere due significati profondamente diversi; “norma” la si può intendere sia: (i) quale “*disposizione*”, ossia come un “enunciato legislativo”, un testo normativo ufficialmente prodotto dagli organi deputati alla produzione di regole giuridiche generali ed astratte; sia (ii) quale “*norma*” (propriamente detta), ossia come un enunciato espressivo del significato da assegnare ad una o più disposizioni, dinanzi ad un caso concreto (reale o ipotetico) ed a seguito di una attività interpretativa svolta dal singolo operatore giuridico⁴⁹.

Ebbene, ai fini di una migliore comprensione dei fenomeni giuridici “validità” ed “invalidità”, appare quanto necessario a questo punto “disambiguare” il concetto di norma finora utilizzato per descrivere tali sistemi “normativi”, scindendo l’analisi: (i) nel modo in cui vengono *elaborate le discipline legislative* di “validità” e di “invalidità”, ossia nella identificazione dei processi di valutazione politica ad esse sottesi (dimensione *legislativa-astratta*); (ii) nel modo in cui tali discipline sono *concretamente applicate*, ossia nell’ambito del processo intellettuale che l’interprete (normalmente il giudice) deve seguire nel formulare, in concreto, *giudizi* di “validità” e *giudizi* di “invalidità” (dimensione *applicativa-concreta*).

Come si avrà modo di vedere, la distinzione tra questi due livelli di indagine appare utile per mostrare come – in presenza di alcune circostanze fattuali e legislative – *sia il giudice (di fatto) a doversi far carico di valutazioni (lato senso “politiche-valoriali”) normalmente di pertinenza del legislatore*. Il che permette di dar conto di quello che – nel settore della invalidità, più che della validità – rappresenta il fondamentale apporto “creativo” della giurisprudenza. Per ora si osservi quanto segue.

3.1. Elaborazione legislativa-astratta: (i) la disciplina legale di “validità” e la definizione del “paradigma di validità” dell’atto

Quanto alla dimensione *legislativa-astratta*, può osservarsi innanzitutto come l’elaborazione di una disciplina di “validità” (relativa ad un atto normativo, amministrativo, giurisdizionale, per ora non importa), si risolva – per

⁴⁹ Su questa ambiguità, frequente nella comune definizione di “ordinamento giuridico” quale “insieme di norme”, si veda R. GUASTINI, *Ordinamento giuridico* [1995], cit., 417-418, ove nel senso di ritenere preferibile una lettura che prenda le mosse dalle “disposizioni”; sulla distinzione tra “disposizione” e norma”, si rinvia, anche per ampi riferimenti, a *Id.*, *L’interpretazione dei documenti normativi*, in *Tratt. dir. civ. dir. comm.*, già diretto da A. Cicu, F. Messineo e L. Mengoni e continuato da P. Schlesinger, vol. LI, Milano, 2004, 99 ss.; nonché G. PINO, *Diritti e interpretazione. Il ragionamento giuridico nello Stato costituzionale*, Bologna, 2010, 15 ss., il quale acutamente rileva le possibilità di confusione tra i due termini ogni qual volta lo “scarto” lessicale tra “enunciato legislativo” e “norma giuridica” (tra la lettera della legge ed il significato da essa enucleato) sia minimo o nullo.

definizione – nella *selezione delle condizioni e dei requisiti da inserire nel PV dell'atto da regolare* e, al riguardo, due possono essere le logiche destinate a “guidare” tale “selezione”.

Da un lato, e prioritariamente, la scelta degli elementi costitutivi del PV avviene (e non può che avvenire) su base *teleologica*: un legislatore razionale è infatti chiamato anzitutto ad identificare quei requisiti che – secondo ragionevolezza e congruità – appaiono *strumentali* alla realizzazione del *fine* dell'atto da regolare e/o dell'attività nel quale esso è inglobato; quei requisiti senza i quali detto fine o non può essere oggettivamente raggiunto (in tal caso, si tratta di requisiti definibili come *essenziali*) o può essere raggiunto con maggior difficoltà (è il caso, nel settore tributario, della *identificazione del contribuente* nell'atto, non potendosi concepire logicamente un atto impositivo “anonimo”⁵⁰, nonché della *competenza* territoriale dell'ufficio)⁵¹.

Dall'altro, la scelta può avvenire altresì su base *assiologica*: quando – in sede di elaborazione della disciplina legale dell'atto – si valuta l'inclusione nel PV di altri elementi che, pur *non strumentali* rispetto allo scopo dell'atto, appaiono espressivi di (*altri*) *interessi o valori “incisi” da quest'ultimo* e ritenuti meritevoli di specifica considerazione (è il caso, nel settore tributario, dei termini di decadenza dell'accertamento⁵², della previsione di un provvedimento

⁵⁰ Tanto da potersi considerare requisito di “esistenza giuridica” dell'atto impositivo: al riguardo, si veda *infra*, par. 6.4.

⁵¹ Il requisito della *competenza* dell'ufficio ad emanare l'atto impositivo (art. 31, co. 2, 58 e 59 d.p.r. n. 600/1973; art. 40 d.p.r. n. 633/1972) – ossia la ripartizione (su base territoriale) del generale potere di accertamento attribuito dalle leggi d'imposta all'Agenzia delle entrate (o ad altre Agenzie fiscali ed enti territoriali) – è chiaramente ricollegabile a ragioni organizzative della pubblica amministrazione, a loro volta riferibili al principio del buon andamento (art. 97, co. 2 Cost.) ed ai criteri di efficienza, economicità ed efficacia della sua azione (art. 1, co. 1 l. n. 241/1990; art. 61, co. 3 d.lgs. n. 300/1999); in tal prospettiva, è infatti specificamente stabilito che “[l']articolazione degli uffici, a livello centrale e periferico, è stabilita con disposizioni interne che si conformano alle esigenze della conduzione aziendale favorendo il decentramento delle responsabilità operative, la semplificazione dei rapporti con i cittadini e il soddisfacimento delle necessità dei contribuenti meglio compatibile con i criteri di economicità e di efficienza dei servizi” (art. 66, co. 3 d.lgs. n. 300/1999; cfr. anche art. 13, co. 2 Statuto Agenzia delle entrate). In tal prospettiva, si prevede così la possibilità, “[p]er particolari esigenze di razionalità organizzativa connesse ai volumi dei carichi di lavoro sia effettivi che potenziali, derivanti dalla rilevanza dell'area territoriale interessata”, di istituire in ogni ambito provinciale anche più direzioni provinciali (cfr. art. 5, co. 4 del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate).

⁵² La previsione di *termini di decadenza* posti all'azione di accertamento dell'amministrazione finanziaria (art. 43 d.p.r. n. 600/1973, art. 57 d.p.r. n. 633/1972, art. 27, co. 16 d.l. n. 185/2008, art. 20 d.lgs. n. 472/1997) assicura infatti il diritto dei contribuenti a non vedere esposto il proprio patrimonio all'azione del fisco per un periodo eccessivamente lungo o indeterminato: in tal senso, espressamente, tra le tante, cfr. Cass., sez. VI, 9.09.2015, n. 171; Cass., sez. V, 22.01.2020, n. 1291; Cass., sez. VI, 14.04.2021, n. 9854; Cass., sez. VI, 28.04.2022, n. 13304.

autorizzazione dell'AGO per lo svolgimento di accessi⁵³, delle condizioni per la notifica di accertamento integrativi⁵⁴, delle varie forme di garanzia *durante* la verifica previste dallo Statuto dei diritti del contribuente⁵⁵, o all'obbligo di motivazione⁵⁶).

È evidente come la valutazione *politica* circa l'inserimento di quest'ultima tipologia di requisiti implica un "bilanciamento" tra questi ultimi interessi ed

⁵³ La necessaria sussistenza di un *provvedimento autorizzatorio* dell'autorità giudiziaria, quale preconditione per il legittimo svolgimento di alcuni accessi (in relazione ai locali diversi dai locali esclusivamente adibiti all'esercizio dell'attività di impresa), di determinate ispezioni o verifiche (perquisizioni personali, apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, esame di documenti per i quali è eccepito il segreto professionale), appare infatti chiaramente strumentale alla tutela di diritti e libertà dei cittadini costituzionalmente garantiti (libertà personale, libertà domiciliare, segretezza della corrispondenza, diritto di difesa ecc.): cfr. in tal senso e per ampi riferimenti, da ultimo, Cass., sez. un., 02.02.2020, n. 3182, in *Corr. trib.*, n. 6/2022, 565, con nota critica di G. CHIARIZIA, A. D'ADDARIO, *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale: profili di (il)legittimità domestica e CEDU*.

⁵⁴ La condizione di "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", prevista per la emanazione dei cd. *accertamenti integrativi e modificativi* (art. 43, co. 3 d.p.r. n. 600/1973; art. 57, co. 4 d.p.r. n. 633/1972), la lettura restrittiva data ad essa dalla giurisprudenza (la quale esclude una rivalutazione di elementi fattuali già conosciuti ed impiegati nel precedente avviso di accertamento: cfr. Cass., sez. V, 30.10.2018, n. 27565; Cass., sez. V, 22.06.2018, n. 16528 e pronunce ivi citate), sono circostanze evidentemente espressive della volontà di impedire una eccessiva "frammentazione" dell'accertamento nei confronti del contribuente; della volontà cioè di non sottoporre quest'ultimo ad un irragionevole "stillicidio" che frusterebbe il suo diritto costituzionale ad "una difesa unitaria e complessiva" (in tal senso, cfr. Cass., sez. V, 4.12.2020, n. 27788; Cass., sez. V, 1.10.2018, n. 23685; il legame col diritto di difesa del contribuente è valorizzato altresì sul piano motivazionale, atteso l'obbligo di portare a conoscenza di questi in modo chiaro ed analitico gli elementi "nuovi" su cui è fondato l'accertamento integrativo o modificativo: cfr., *ex multis*, Cass., sez. V, 18.10.2018, n. 26191). Sul punto, per una sintesi degli interessi sottesi alla "unicità" e "globalità" dell'accertamento, degli interessi che invece possono giustificare una "frammentazione" dell'attività accertativa, nonché per ampi ed ulteriori riferimenti giurisprudenziali, cfr. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 406 ss.

⁵⁵ Le varie forme di *garanzia del contribuente* in caso di verifiche "*in loco*" previste dai commi da 1 a 6 dell'art. 12 l. n. 212/2000, appaiono anch'esse volte alla protezione di interessi e diritti del contribuente di varia natura: sul punto, da ultimo, si rinvia ampiamente ad A. MARCHESELLI, *I diritti in sede di verifica*, in A. Carinci, T. Tassani (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, 501 ss.

⁵⁶ L'obbligo di motivazione appare infatti evidentemente orientato alla tutela del diritto costituzionale di difesa del contribuente (art. 24 Cost.), in via sia *diretta* (per la sua attitudine informativa in ordine alle ragioni fattuali e giuridiche che hanno determinato la pretesa del Fisco) che *indiretta* (atteso che una ipotetica prassi di accertamenti non motivati, implicando *ex se* ricorsi "al buio", finalizzati solo alla conoscenza dei motivi dell'accertamento, realisticamente determinerebbe un sovraccarico della giurisdizione tributaria che, paralizzandone di fatto l'operato, produrrebbe una situazione di sostanziale diffuso ed inaccettabile diniego di giustizia verso i contribuenti). Sul ruolo centrale della motivazione, sia veda *infra*, par. 9.2.

i fini che l'atto intende realizzare, che potrà sfociare in valutazioni di equi-, sovra- o sotto-ordinazione dell'uno rispetto all'altro e che sarà inevitabilmente influenzata dalla "tavola dei valori" costituzionali e/o dai principi di ordine sovranazionale accolti nell'ordinamento domestico.

Sia chiaro, la suddetta "bi-partizione" sconta una buona dose di semplificazione: *teleologia* ed *assiologia*, infatti, ben possono convivere e, in relazione ad alcuni elementi, supportarsi a vicenda. Anzi, la realtà normativa – specie nel settore tributario – mostra come la convergenza di tali aspetti rappresenti la situazione più frequente (si pensi al requisito della sottoscrizione⁵⁷, alla indicazione analitica del dispositivo⁵⁸, alle varie comunicazioni preventive ed alle diverse forme di contraddittorio endo-procedimentale⁵⁹).

⁵⁷ Il requisito della *sottoscrizione* dell'atto impositivo, *teleologicamente* necessario ai fini della realizzazione del cd. rapporto di immedesimazione organica (e dunque di efficacia dell'atto in quanto ascrivibile ad una amministrazione pubblica: sul punto, F. PEPE, *Vizio di "sottoscrizione" ed invalidità degli atti di accertamento: inquadramento teorico, questioni attuali e prospettive future*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 127 ss.), può ritenersi a volte *assiologicamente* orientato, quanto meno sotto il profilo delle regole che disciplinano la cd. delega; il riferimento al necessario inquadramento nella "carriera direttiva" del delegato (art. 42, co. 1 d.p.r. n. 600/1973) va, infatti, legato alla esigenza che il sottoscrittore dell'atto possieda le opportune "competenze tecniche" a valutare la posizione fiscale dei contribuenti: in tal senso, esplicitamente, C.T.R. Campania, sez. LI, 11.11.2016, n. 10122, nonché C.T.P. Messina, 10.04.2014, n. 2352, citata da N. RAGGI, *Il vizio di delega fa "breccia" in Cassazione. Sui dirigenti "caso" chiuso?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 1/2016, 59, nota 16; tale esigenza non pare contraddetta dalla più recente giurisprudenza di legittimità, tesa a qualificare (in modo invero del tutto apodittico) la delega a sottoscrivere come una "delega di firma", atteso che anche in tal caso la delega, seppur "impersonale" ed assegnata tramite "ordini di servizio", deve comunque identificare il "soggetto delegato attraverso l'indicazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato [corsivo aggiunto; n.d.a.], la quale parimenti consente la successiva verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore e il destinatario della delega stessa": in tal senso, tra le tante pronunce di un indirizzo oramai consolidato, cfr. Cass., sez. trib., 19.03.2019, n. 8814, in *Dir. prat. trib.*, 2019, II, 2472, con nota critica di D. CORRARO, *Delega di firma e delega di funzioni: l'annoso dibattito che mina le garanzie del contribuente*.

⁵⁸ Il *dispositivo* dell'atto, elemento teleologicamente necessario non solo per la "validità" del provvedimento, ma anche ed ancor prima (come si dirà *infra*, par. 6.4.) per la "giuridica esistenza" dello stesso, ma anche assiologicamente connotato in quanto elemento necessario per una valutazione della decisione del fisco, dunque per una piena attuazione del diritto costituzionale di difesa del contribuente.

⁵⁹ Le varie *comunicazioni preventive* nell'ambito dei controlli liquidatori e formali, come anche le varie ipotesi di *contraddittorio preventivo* normativamente previste, sono certamente, in prima battuta, *assiologicamente* orientate a garantire al contribuente – nel suo prioritario interesse – un immediato (anticipato) l'esercizio del proprio diritto costituzionale di difesa (art. 24 Cost.), da esplicare nel procedimento prima che nel processo (in tal senso, *ex multis*, M. BASILAVECCHIA, *Accertamento (dir. trib.)*, cit., 45; L. SALVINI, *Procedimento (dir. trib.)*, cit., 4531 ss.); ma tale facoltà, ove esercitata, si rivela altresì dotata di una connotazione *teleologica*, in quanto suscettibile di permettere una migliore e più accurata definizione della pretesa del fisco, ergo: di meglio realizzare i fini dell'agire del Fisco, in attuazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97, co. 2 Cost.): in tal senso, si veda, in relazione al diritto di presentare memorie difensive a seguito di verifica (art. 12, co. 7 l. n. 212/2000), Cass., sez. un., 29.07.2013, n. 18184, per cui detto diritto sarebbe "strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche

Ciò che piuttosto vale la pena sottolineare è che – fatte tutte le valutazioni del caso (teleologiche e/o assiologiche) – il giudizio *politico* è costretto a concludersi con una soluzione *legislativa* “binaria”: di *inserimento* o di *non inserimento* del requisito considerato nel PV. *Tertium non datur*.

3.2. (segue): (ii) la disciplina legale di “invalidità” e la selezione delle regole sostanziali e processuali di “ri-assorbimento” dell’atto viziato nel sistema

Le valutazioni *politiche* sottese al processo di elaborazione delle discipline *legislative* di “invalidità” seguono invece una logica completamente diversa rispetto a quelle proprie dei sistemi di “validità”.

Nel definire infatti quelle che si sono dette “tecniche di riassorbimento dell’atto viziato” (*i.e.* di elisione dei suoi effetti), il legislatore si trova infatti ad operare un “bilanciamento” tra due interessi contrapposti: tra (i) l’interesse alle *legalità* dell’azione giuridica, ossia a garantire il rispetto della normativa (secondaria) di “validazione”, sanzionandone la violazione; e (ii) l’interesse alla certezza – o meglio: alla *stabilità* – dei rapporti giuridici scaturenti dall’atto “viziato”, per definizione compromesso dall’elisione dei suoi effetti⁶⁰. Su questo aspetto si avrà modo di tornare. Per ora è sufficiente osservare come il legislatore, data una certa “patologia”, sia chiamato a compiere un giudizio *esclusivamente assiologico*: qui non c’è una “teleologia” di riferimento, ma solo un “soppesare” (secondo ragionevolezza e “tavola dei valori” costituzionali alla mano) i due interessi suindicati. Ma non solo.

La soluzione legislativa conseguente a tale valutazione assiologica – diversamente da quanto avviene in sede di definizione del PV – è *aperta a soluzioni articolate* (e non solo binarie), secondo diverse gradazioni, avvalendosi di regole “tecniche” ed istituti giuridici eterogenei, in relazione alla diversa (percepita) “gravità” della “patologia” considerata⁶¹. Talché, laddove il legisla-

ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell’interesse anche dell’ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato – proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile – alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l’amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate)”; analogamente la giurisprudenza successiva (cfr. da ultimo Cass., sez. VI, 15 aprile 2022, ord. n. 12365, ove per ampi riferimenti), nonché la dottrina (in tal senso, già G. TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. trib.*, 2006, 1057).

⁶⁰ In tal senso, molto chiaramente, cfr. *ex multis* P. CARNEVALE, *Validità*, cit., 6153-6154; nonché E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullit-annullabilità*, cit., 357.

⁶¹ Ma sul concetto di “gravità” del vizio, quale chiave di comprensione del fenomeno invalidità ed esistenza, si veda, in senso critico, cfr. *infra*, par. 5.4.

tore dovesse ad esempio ritenere totalmente prevalente (ossia *assiologicamente sovra-ordinato*) l'interesse al ripristino della *legalità* violata, potrebbe optare, ad esempio, per l'imprescrittibilità dell'azione e/o per la legittimazione ad agire di chiunque vi abbia interesse e/o per la rilevabilità d'ufficio, per l'insanabilità del vizio, ecc...; ove al contrario dovesse ritenere prevalente l'interesse alla *stabilità* dell'atto, potrebbe fissare termini decadenziali per l'esercizio dell'azione, o prevedere una legittimazione ad agire soggettivamente circoscritta, o forme più o meno variegate di "sanatoria" (convalida, conferma, ratifica, conversione, ecc...) e così via, secondo sfumature differenti⁶².

Tutto ciò rende evidente la *non coincidenza, almeno sul piano logico, tra la sfera degli interessi e dei valori sottesi alle discipline di "validità" e quella sottesa alle discipline di "invalidità"*. Vero è che in entrambe il legislatore è chiamato a porre quale punto di riferimento assiologico lo specifico interesse che il *requisito o la condizione "di validità"* si prefigge di realizzare; tuttavia, quest'ultimo viene raffrontato e "bilanciato" – nei due casi – con interessi *concettualmente diversi*: (a) con l'interesse sotteso *all'atto o all'attività regolata*, nell'ambito dei sistemi di "validità"; (b) con l'interesse sotteso alla sua *stabilità*, nell'ambito dei sistemi di "invalidità". E, si noti, quest'ultimo non coincide necessariamente con il primo, potendo riguardare (anche) interessi *soggettivamente ed oggettivamente diversi*: ossia di quei soggetti *terzi* che sul "permanere" del rapporto giuridico altrui ovvero della modifica materiale ad essa conseguente fondano una propria "utilità" o fanno più genericamente "affidamento". Ma anche ove vi dovesse essere una (accidentale) coincidenza *in fatto* tra gli interessi da considerare nei due giudizi (tra l'interesse alla *stabilità* dell'atti e l'interesse sotteso *all'atto* stesso), ciò non impedirebbe comunque di tener ben distinti i due piani di valutazione, atteso il differente esito ad essi connesso: in un caso (giudizio di validità), stabilire – alternativamente – se dare o meno rilievo ad un determinato requisito; nell'altro (giudizio di invalidità), di definire positivamente l'articolazione del regime normativo cui assoggettare l'atto privo di detto requisito, con maggiore possibilità di scelta nella determinazione delle soluzioni (sostanziali e processuali) da adottare.

⁶² Volendo approfondire il discorso, non può non osservarsi come – in realtà – qui più che di bilanciamento di "interessi", siamo dinanzi ad un bilanciamento tra "norme", o meglio: un *bilanciamento tra diverse ipotesi di norme (o sistemi di norme) di "invalidazione"*, che il legislatore può accogliere alla luce dei fini che si prefigge, e pur sempre nei limiti di vincoli costituzionali e sovra-nazionali. Sul "bilanciamento di interessi" come metafora di un raffronto tra ipotesi normative differenti, si veda, seppur con riferimento al ragionamento giudiziale, G. PINO, *op. cit.*, 173-174. Per una analisi di diritto comparato delle soluzioni adottate nei vari ordinamenti, quanto meno per ciò che attiene all'ordinamento amministrativo generale, cfr. i contributi contenuti in G. Falcon, D. De Pretis (a cura di), *Stabilità e contendibilità del provvedimento amministrativo nella prospettiva comparata*, Padova, 2011.

4. L'applicazione delle regole di "validità" ed "invalidità": (i) il giudizio concreto di "validità"

Una conferma dell'*autonomia (logica e concettuale)* dei due fenomeni affiora altresì in sede di *applicazione concreta* delle regole di "validità" ed "invalidità" (solitamente in sede giudiziale). Vero è che in tale ambito, a seconda delle circostanze *fattuali (morfologia del vizio)* e *giuridiche (contesto legislativo)*, le valutazioni che l'interprete è chiamato a compiere in relazione a questi due aspetti possono – di fatto – sovrapporsi e confondersi. In tale ottica, il *dato esperienziale* (nel settore tributario, come in ogni altro settore) mostra scenari quanto mai variegati. Tuttavia, come si tenterà di mostrare, pur emergendo non pochi profili di inter-connessione, anche i *giudizi* di "validità" e di "invalidità" degli atti si collocano su piani diversi. Si osservi quanto segue.

Quanto al giudizio di "validità", esso sembra potersi scindere in due momenti essenziali: (a) nella *identificazione del PV*, la cui ricostruzione (*giuridica*) è frutto di una attività ermeneutica del giudice, compiuta ovviamente a partire dal tessuto legislativo; (b) nella *verifica (fattuale)* di *conformità/difformità a PV dell'atto* concretamente posto in essere.

Da un lato, questi momenti, pur *logicamente* scindibili, come sempre avviene in quanto elementi di un "sillogismo giudiziale", nella realtà operativa finiscono per compenetrarsi inestricabilmente l'un l'altro. Dall'altro, il giudizio non si svolge mai "in astratto", ma *in concreto*: con esso non si vuole cioè – per così dire – ricostruire "*ex professo*" il PV, ma verificare che *alcuni specifici requisiti* (di cui le parti interessate eccepiscono la mancanza) siano effettivamente parte integrante del PV e quindi possano integrare, in virtù del loro *deficit*, dei "vizi" dell'atto, dei quali – ovviamente – si pretende l'assoggettamento ad un regime di invalidità (se e come però tali "vizi" debbano essere trattati attiene al giudizio di invalidità, di cui si dirà a breve).

Quanto poi il giudizio di "validità" sia complesso dipende ovviamente, ed in prima battuta, dal *dato legislativo* e, in specie, *dalla esplicita previsione o meno, da parte della legge, del requisito considerato*: (i) nel primo caso, il giudizio di "validità" sarà tendenzialmente agevole, risolvendosi per lo più nella sola verifica (in fatto) della presenza/assenza del requisito nell'atto (o nell'attività antecedente ad esso) e, ove assente, la questione si sposterà – come detto – sul versante del *trattamento* di tale *deficit* (giudizio di invalidità); (ii) ove invece una parte eccepisca (come vizio dell'atto o di una attività giuridica) l'assenza di un determinato requisito, *benché non espressamente previsto dalla legge*, il giudizio di "validità" assumerà contorni più incerti, comportando la verifica circa "desumibilità dal sistema" dell'ipotetico requisito. Tutto dipenderà qui dalla ragionevolezza, dalla credibilità, dalla coerenza e dalla "persuasività" delle *argomentazioni giuridiche* proposte (*in primis*) da chi intende far valere il vizio

in ordine alla necessaria presenza di esso nel PV; argomentazioni che – si osservi – in questi casi assumono la connotazione ora *teleologica*, ora *assiologica* tipica del processo politico di elaborazione delle discipline legali di “validità”, di cui si è detto. Peraltro, in questi frangenti l’aspetto *assiologico* assume rilievo principale, l’interprete non potendo che far leva o su *principi generali dell’ordinamento* (in specie costituzionali e/o sovranazionali) da cui trarre *in via ermeneutica* la “regola di validazione” corrispondente all’ipotetico requisito mancante, o agganciando tali considerazioni alla tecnica argomentativa della *analogia*⁶³.

4.1. (segue): (ii) il giudizio concreto di “invalidità” (rinvio)

Quanto al giudizio concreto di “invalidità”, anch’esso assume contorni e complessità differente a seconda delle circostanze fattuali e giuridiche. Ovviamente, come detto più volte, esso si colloca “a valle” del giudizio di “validità”, presupponendo la *già acclarata sussistenza di un “vizio”* (di una difformità dell’atto considerato dal “proprio” PV) e del quale si vuole infatti identificare – in concreto – il “trattamento” normativo (il “proprio” regime invalidità).

Sotto questo aspetto, un peso rilevante anche qui lo avrà il dato legislativo e, in specie: (i) la presenza/assenza di una *esplicita e specifica comminatoria di “invalidità”*, in relazione al vizio considerato (quella che è stata definita *clausola speciale inclusiva di invalidità*); (ii) la presenza/assenza di una *clausola generale inclusiva di “invalidità”*, ossia la previsione di un regime legale di “invalidità” a carattere *residuale*, che si occupi della sorte dei “vizi” privi di una propria specifica disciplina (rispetto ai quali manca cioè una regola *speciale* ed espressa di invalidazione).

In presenza di simili indicazioni legislative, l’identificazione della “regola” di invalidità da applicare al caso concreto, ossia alla “patologia” giuridica sottoposta al vaglio del giudice, normalmente presenterà pochi problemi. Si osservi: *normalmente*, poiché – come si mostrerà nel prosieguo dell’indagine – vi sono casi “particolari” (o, se si preferisce, “eccezionali”) nei quali il sistema legislativo delle invalidità, per quanto chiaro e dettagliato o ampio ed inclusivo,

⁶³ Sotto questo profilo, nel settore tributario, il noto problema della obbligatorietà generalizzata del “contraddittorio preventivo” ex art. 12, comma 7 l. n. 212/2000 costituisce un esempio paradigmatico: (i) da un lato, in assenza di esplicita comminatoria di nullità, si è affermata comunque la obbligatorietà di tale passaggio procedimentale sulla base di principi generali domestici e sovranazionale (cfr. Cass., sez. un., n. 1.02.2013 18184 cit.); (ii) dall’altro, sempre sulla base dei medesimi principi, se ne è tentata (invano) l’estensione “analogica” a fattispecie diverse da quella ivi espressamente menzionata (accessi, ispezioni e verifiche), ossia anche alle forme di controllo del contribuente “a tavolino”: per una ricostruzione storica del problema, nonché per ampi riferimenti bibliografici e giurisprudenziali, cfr. C. BORGIA, *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, I, 1065 ss.

se applicato *acriticamente* produce risultati non soddisfacenti in termini di “giustizia sostanziale”, ponendo la questione circa l’opportunità (se non la necessità) di un apporto “correttivo” del giudice. Di questo si tratterà però meglio in seguito. Ora occorre trattare di un tema “a cavallo” dei fenomeni della “validità” ed “invalidità”, che meglio di altri ne evidenzia la autonomia normativa e concettuale.

4.2. La cd. “irregolarità” degli atti giuridici quale questione “intermedia” tra i giudizi di “validità” e di “invalidità” in assenza di una comminatoria legislativa espressa di “invalidità” dell’atto

In *assenza* di clausole di invalidazione *espresse* (speciali o generali), la questione preliminare che un giudice è chiamato ad affrontare è capire *se* il “vizio” soggiaccia *comunque* ad una norma di *invalidazione*.

In ogni settore del diritto è dato infatti registrare sempre più spesso uno spazio nel quale si è innestata – si ripete: in assenza di esplicita comminatoria *specifica* o *generale-residuale* di invalidità – la categoria giuridica delle cd. “*irregolarità*”; di quei vizi che l’ordinamento decide di sottoporre non ad un regime di “invalidità” (cioè a meccanismi tesi alla “elisione degli effetti” dell’atto che ne è affetto), ma ad *altre conseguenze giuridiche*: ad esempio, a “sanzioni” nei confronti di chi ha posto in essere l’irregolarità, a forme di risarcimento o di indennizzo in favore di chi ne è lesa, alla possibilità di rimessione in atti o in termini, ecc.⁶⁴; ipotesi che confermano il carattere non “biunivoco” tra

⁶⁴ Sulla nozione di “irregolarità”, con riferimento agli atti amministrativi, si veda: G. CICCIO, *Sulla nozione di «irregolarità» con particolare riguardo al diritto amministrativo*, in *Nuova rass.*, 1969, 897; A. ROMANO TASSONE, *Contributo sul tema dell’irregolarità degli atti amministrativi*, Torino, 1993; D.U. GALETTA, *Violazione delle norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, Milano, 2003; F. LUCIANI, *Il vizio formale nella teoria dell’invalidità amministrativa*, Torino, 2003; P.M. VIPIANA PERPETUA, *Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità ed irregolarità*, Padova, 2003, 381 ss.; V. CERULLI IRELLI, *Note critiche in materia di vizi formali degli atti amministrativi*, in *Dir. pubbl.*, 2004, 192 ss.; S. CIVITARESE MATTEUCCI, *La forma presa sul serio. Formalismo pratico, azione amministrativa ed illegalità utile*, Torino, 2006, 213 ss. Con riferimento alle “irregolarità” nel settore dei contratti, si veda A. GENTILI, *Le invalidità*, in E. Gabrielli (a cura di), *I contratti in generale*, t. 2, in *Tratt. contr.* diretto da P. Rescigno, Torino, 1999, 1284-1285, 1336-1337, ove, da un lato, si rileva come l’irregolarità del contratto si manifesti in genere ogni qual volta alla violazione di una norma imperativa, cui è generalmente ricondotta la “nullità” del contratto, non ne consegua tale effetto; dall’altro, come ciò normalmente si verifichi laddove il regolamento contrattuale si ponga in contraddizione (non con la propria disciplina legale specifica, ma) con l’ulteriore “tessuto di rapporti giuridici” (amministrativi, fiscali, ecc.) nel quale esso è destinato ad immergersi e tale contraddizione sia risolta dall’ordinamento senza toccare il regolamento stesso. Va tuttavia preso atto di come il fenomeno si verifichi soprattutto nell’ambito del diritto societario, nelle ipotesi di società cd. “irregolari”. Sulla nozione di “irregolarità” degli atti nel processo civile, cfr. ampiamente C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile* (vol. I). *Nozioni introduttive e disposizioni generali*, 28^a ed., Torino,

“vizio” ed “invalidità” e – dunque – tra (non) “validità” ed “invalidità” degli atti giuridici.

Ebbene, questa valutazione preliminare (che intende risolvere il dilemma: *irregolarità* o *invalidità* dell'atto viziato?) costringe inevitabilmente l'interprete ad un giudizio (di stampo *teleologico* e *assiologico*) analogo, nel suo svolgersi, a quello seguito dal legislatore nell'elaborazione delle discipline di “validità” (*i.e.* nella “confezione” del PV). In tal ottica, prioritario anche qui è infatti capire il “ruolo” che il requisito (si ripete: esplicitamente previsto dalla legge, e non espressamente “sanzionato” dall'invalidità) svolge nell'economia dell'atto o dell'attività⁶⁵.

Ove esso dovesse assumere infatti una valenza “strumentale” rispetto allo scopo dell'atto o dell'attività, ed ove tale *teleologia appaia “co-essenziale”* ad esso (ossia imprescindibile per la sua realizzazione), sarebbe difficile negare la portata “invalidante” del vizio (salvo poi capirne il relativo regime). Analogamente, non potrebbe che propendersi per la sottoposizione dell'atto ad un regime di “invalidità” laddove il requisito – sebbene non “strumentale” – risultasse espressivo di un valore o di un interesse in concreto apprezzabile come *assiologicamente “sovra-ordinato”* rispetto al valore o all'interesse perseguito dall'atto.

Queste valutazioni però – si osservi – non “chiudono” il giudizio di invalidità, essendo finalizzate *solo ad escludere che il vizio integri una mera “irregolarità”*⁶⁶. Esse ci dicono cioè solo se esso consenta o meno una (futura,

2022, 444 ss.; C. MANDRIOLI, *Sulla nozione di “irregolarità” nel processo civile*, in *Riv. dir. civ.*, 1977, 509 ss., per il quale la nozione indicherebbe i casi di atti processuali viziati, ma nei quali il vizio – non pregiudicandone lo scopo – impedirebbe l'operare delle regole di “nullità” degli atti processuali; peraltro, si evidenzia come tale concetto sia talvolta utilizzato (non per escludere, ma) per estendere il campo di applicazione di alcune discipline, in linea di principio previste per i soli atti formalmente “nulli”, anche ad atti processuali (si “viziati”, ma) non qualificabili come tali (cfr. artt. 182, comma 1, 277, comma 2, 316, 350, comma 1, 617 c.p.c.). Sulle irregolarità nel processo penale, si veda, in special modo, D. SIRACUSANO, A. GALATI, G. TRANCHINA, E. ZAPPALÀ, *Diritto processuale penale*, ed. a cura di G. Di Chiara, V. Patanè, F. Siracusano, Milano, 2013, 229; G. SPANGHER, *La pratica del processo penale*, III, Padova, 2014, 353-354; G. DEAN, *Gli atti*, in O. Dominioni, P. Corso, A. Gaito, G. Spangher, G. Dean, G. Garuti, O. Mazza, *Procedura penale*, Torino, 2010, 211-212, ove per lo stretto legame tra la nozione di irregolarità ed il principio di tassatività delle cause di nullità degli atti del processo penale.

⁶⁵ Cfr., ad esempio, A. ROMANO TASSONE, *Contributo*, cit., 75 ss., ove nel senso della attitudine o meno del vizio a ledere l'interesse pubblico primario alla cui cura concreta è preposto il provvedimento.

⁶⁶ Se poi l'“irregolarità” vada o meno ricondotta concettualmente alla “invalidità”, ciò dipende dalla nozione che – si noti: *stipulativamente* – intende darsi a quest'ultima, se cioè definirla in ragione della sola *non conformità strutturale dell'atto al proprio modello legale* (della sussistenza o meno di un “vizio” al di là delle sue conseguenze), ovvero – come per la dottrina dominante (ed altresì per chi scrive) – altresì su quello degli effetti (sul punto, si veda, anche per riferimenti, S. CIVITARESE MATTEUCCI, *op. cit.*, 238 ss., ove si qualificano questi due modi di vedere l'irregolarità, con riferimento agli atti amministrativi, rispettivamente *teoria oggettiva* e *teoria soggettiva* dell'irregolarità). Chiaro

probabile) “elisione degli effetti” dell’atto. Nulla di più. Non chiariscono – *ex se* – quale debba essere il relativo regime: a quali “regole” (sostanziali e processuali) di invalidità sottoporre in concreto *quella* “patologia”.

Anche tale questione (che integra il vero e proprio *giudizio di invalidità*) va risolta – ovviamente – sulla base del dato legislativo. Ed anche qui, la sua complessità dipenderà dal *grado di dettaglio della disciplina legale*, dalla sua *articolazione* (unitaria o pluralistica), dalla *presenza di “regimi” di invalidità “di chiusura”* (o, se si preferisce, *di default*). Di tutto ciò, come accennato, si tratterà in seguito. Per ora occorre chiarire un altro aspetto del fenomeno “invalidità”: il suo confine “esterno”, ossia la linea di demarcazione tra di esso e la cd. “inesistenza giuridica” degli atti.

5. L’originaria (in)distinzione teorica tra “nullità” ed “inesistenza giuridica”: dalla dissoluzione della “nullità” nella “inesistenza” ...

Fissati i confini concettuali tra “invalidità” e “validità” (ed “irregolarità”), altra questione da affrontare è quella relativa alla distinzione tra “invalidità” ed “inesistenza (giuridica)” degli atti, sia in genere che con specifico riguardo agli atti amministrativi ed impositivi, in quanto suo confine esterno⁶⁷.

Il tema è qui ancor più complesso. Vi è infatti un *non chiaro* apprezzamento della figura e del fenomeno della “inesistenza” giuridica, sia da parte della giurisprudenza che – spesso – anche della dottrina, e ciò in ogni settore del diritto. Limitando il discorso all’area del diritto amministrativo (cui il settore tributario è più vicino per struttura, funzione e problematiche)⁶⁸, i concetti di “inesistenza” e di “nullità” – quest’ultima spesso apprezzata quale “ultima

che il secondo modo di vedere sospinge l’“irregolarità” al di fuori dell’area della “invalidità”, anche se – si osservi – le due qualifiche sono risposte diverse al medesimo interrogativo (*a quale “regola” assoggettare l’atto “vizioso”*). In quest’ultima prospettiva, “invalidità” ed “irregolarità”, pur concettualmente distinte, possono considerarsi *giustapponibili*. Altro problema è quello della qualificazione *in concreto* di un “vizio” se suscettibile di determinare “invalidità” ovvero “irregolarità” dell’atto (sia essa ricondotta o meno all’area della “validità”).

⁶⁷ Sulla funzione della categoria concettuale della “inesistenza”, quale strumento di delimitazione negativa delle imperfezioni dell’atto, cfr. G. FILANTI, *Nullità – I*) Diritto civile, in *Enc. giur. Treccani*, XXI, Roma, 1990; *Id.*, *op. cit.*, 31; V. ROPPO, *op. cit.*, 755.

⁶⁸ Le ragioni che inducono a concentrare l’attenzione sulle problematiche che il tema dell’invalidità e quella della (in)esistenza giuridica degli atti hanno sollevato in special modo nel diritto amministrativo generale discende (oltre che da una pacifica vicinanza strutturale e funzionale tra tale settore ed il diritto tributario, che dal primo trae naturalmente origine), soprattutto (i) dalla analogia di problemi che il fenomeno giuridico “invalidità” in essi (e nel diritto processuale) solleva e (ii) dalla profonda diversità che invece intercorre con il medesimo fenomeno nel diritto civile (quanto meno nel diritto dei contratti e dei negozi).

frontiera dell'invalidità"⁶⁹ – si sono infatti trovate, nel pensiero giuridico degli ultimi decenni, l'una a sovrapporsi con l'altra.

Volendo schematizzare – il tutto ovviamente con buona dose di semplificazione – tra le due figure è come si fosse manifestato, nel corso degli anni e nel pensiero di dottrina e giurisprudenza, un movimento di reciproca “attrazione”, secondo un andamento (per così dire) “oscillatorio”.

L'iniziale affermazione della “nullità”, quale autonoma forma di invalidità dell'atto amministrativo (introdotta in omaggio alla tradizione pandettistica e legata alla mancanza di elementi essenziali, sul presupposto di una lettura in chiave strutturale dell'atto amministrativo)⁷⁰ ha ben presto ceduto il passo

⁶⁹ Oltre la quale cioè, secondo una graduazione dei vizi in ragione della loro presunta “gravità” (maggiore/minore difformità dal paradigma normativo), non sarebbe possibile nemmeno parlare di “atto amministrativo”. Sulla “nullità” nel diritto amministrativo, si rinvia sin d'ora ai contributi di A. BARTOLINI, *La nullità del provvedimento nel rapporto amministrativo*, Torino, 2002; P.M. VIPIANA PERPETUA, *Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità ed irregolarità*, Padova, 2003, 419 ss.; M. D'ORSOGNA, *Il problema della nullità in diritto amministrativo*, Milano, 2004; R. VILLATA, M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo* (Estratto da), 2^a ed., Torino, 2017, 319 ss.; N. PAOLANTONIO, *Nullità dell'atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, Annali I, Milano, 2007, 855 ss.; F. LUCIANI, *op. cit.*

⁷⁰ Volendo essere più precisi, l'idea che la “nullità” (quale regime d'invalidità di matrice civilistica) potesse applicarsi anche agli atti amministrativi fu propugnata – invero, piuttosto acriticamente – dalla dottrina di inizio '900, sulla scia di una lettura di matrice pandettistica ed in chiave negoziale (*strutturale*) dell'atto amministrativo (si veda, per una sintetica ricostruzione, A. BARTOLINI, *op. cit.*, 3 ss.; M. D'ORSOGNA, *op. cit.*, 88 ss.). Dopo alcune esitazioni iniziali, dovute alla difficoltà di trasporre schemi privatistici all'attività amministrativa (cfr., tra coloro che dubitavano della correttezza di tale approccio, A. DE VALLES, *La validità degli atti amministrativi*, *Rist. anast. dell'ed.* del 1916, Padova, 1986, 140 ss., il quale, partendo dall'idea per cui il sistema delle “invalidità” degli atti amministrativi doveva costruirsi non sulla base degli schemi di diritto privato, ma esclusivamente all'interno del diritto amministrativo, sostenendo così il carattere unitario delle invalidità amministrative, circoscritte alla sola fattispecie della “illegittimità-annullabilità”; S. ROMANO, *Il diritto pubblico italiano*, pubblicazione postuma a cura di A. Romano del manoscritto s.d., 1914, Milano, 1988, 287 ss. e L. RAGGI, *Sull'atto amministrativo*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1917, I, 199 ss., per i quali l'invalidità amministrativa doveva ritenersi bipartita in “inesistenza” e “nullità” cd. relativa, ossia annullabilità; F. CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, rist. ed. 1911-1914, con note di G. Miele, Padova, 1960, 571 ss., il quale operò una sorta di ibridazione tra schemi di invalidità pandettistici e schemi di invalidità di matrice francese), si accolse l'idea che provvedimenti della pubblica amministrazione potessero considerarsi “nulli” – inefficaci, sempre impugnabili da chiunque avesse interesse ed affetti da vizi rilevabili anche d'ufficio – ove mancanti dei suoi “requisiti essenziali”, questi ultimi identificati in termini sostanzialmente corrispondenti agli “elementi essenziali” del negozio giuridico pandettistico (in tale prospettiva, si veda O. RANELLETTI, *Le garanzie amministrative e giurisdizionali della giustizia nell'amministrazione*, Milano, 1930; C. ESPOSITO, *La validità delle leggi*, Padova, 1934, 233 ss.; G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, I, Milano, 1936, 334 ss.; G. TREVES, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, Padova, 1936, 12 ss.; G. CODACCI PISANELLI, *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939, 64 ss.; R. LUCIFREDI, *L'atto amministrativo nei suoi elementi accidentali*, Milano, 1941, 346; in senso contrario, tuttavia, cfr. V.M. ROMANELLI, *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939, 108 ss.), da noi successivamente trasfusi nell'art. 1325 c.c. del 1942, ancor oggi vigente. Sul tema, si veda altresì B.G. MATTARELLA, *Il provvedimento*, in *Tratt. dir. amm.*, a cura di

alla “inesistenza giuridica”, dissolvendosi del tutto in essa. Ciò si è verificato per una serie di fattori più o meno concomitanti: (i) per *ragioni di teoria generale*, qual è stata l’adesione alle cd. “teoria della fattispecie efficiente” (che legava l’esistenza giuridica di un atto alla sua efficacia)⁷¹; (ii) per considerazioni di *ordine pratico e processuale* (la sostanziale identità di azione, dunque inutilità *nei fatti* di una distinzione teorica)⁷²; (iii) per il mutare dell’approccio nello studio dell’azione e dell’atto amministrativo, con il passaggio da una lettura in chiave strutturale (presupposto logico nella costruzione delle “nullità” dell’atto amministrativo), ad una lettura in chiave *funzionale* dell’atto (che rendeva la

S. Cassese, *Dir. amm. generale*, tomo I, Milano, 2003, spec. 801 ss.; B. CAVALLO, *Provvedimenti e atti amministrativi*, in *Tratt. dir. amm.*, diretto da G. Santaniello, III, Padova, 1993, 43 ss.

⁷¹ A determinare una sovrapposizione della “nullità” al fenomeno della “inesistenza giuridica” dell’atto amministrativo, fu l’adesione alla cd. teoria della “fattispecie efficiente”, in virtù della quale si affermava l’“esistenza” giuridica dei soli atti giuridicamente “efficaci” (*quod nullum est nullum producit effectum*). Si sosteneva cioè che un atto fosse “esistente” (o meglio: giuridicamente *rilevante*) se e solo se fosse stato idoneo a produrre effetti giuridici (appunto, giuridicamente *efficace*). Essendo l’atto “nullo” *per definizione* privo di tale idoneità, se ne affermava dunque, altrettanto *per definizione*, l’“inesistenza” sul piano giuridico (in special modo, seguono tale approccio teorico: F. CARNELUTTI, *Teoria generale del reato*, Padova, 1933, 43; *Id.*, *Sistema del diritto processuale civile*, I, Padova, 1936, 58-59; *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, 195; S. ROMANO, *Osservazioni sulle qualifiche “di fatto” e “di diritto”*, in *Scritti giuridici in onore di Santi Romano*, Padova, 1940, IV, 150-151; T. PERASSI, *Introduzione alle scienze giuridiche*, Padova, 1953, 55-56; F. SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1962, 103; E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, 2^a rist., Torino, 1955, 3; L. CARIOTA-FERRARA, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, s.d., 7 ss., spec. 8; C. MAIORCA, *Fatto giuridico. Fattispecie*, in *Nss. D.I.*, VII, Torino, 1961, 112; F. CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, cit., 497 ss.; D. BARBERO, *Sistema di diritto privato italiano*, I, Torino, 1962, 254; U. FORTI, *Lezioni di diritto amministrativo*, II. Parte generale, 2^a rist., Napoli, 1950, 38 e 45; E. DI ROBILANT, *Osservazioni sulla concezione della norma giuridica come giudizio di valore*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1957, 1433; A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1960, 113). La sovrapposizione tra “inesistenza” e “nullità” degli atti e dei negozi giuridici ha invero origine risalente e se ne trova traccia già nel diritto romano (si veda per un’indagine storica in tal senso M. BRUTTI, *Invalidità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 559 ss.; A. MASI, *Nullità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 859 ss.; R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 866 ss.; *Id.*, *Invalidità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 580 ss.). In tale prospettiva, ovviamente, il problema di distinguere tra “nullità” ed “inesistenza” degli atti amministrativi (e degli atti giuridici in generale) non era nemmeno concepibile, convergendo – e dissolvendosi – la prima nella seconda (sul punto, ampiamente, M. D’ORSOGNA, *Il problema della nullità*, cit., 14-15).

⁷² Anche una volta abbandonata la teoria della fattispecie efficiente (cfr. *infra*, par. 5.3.), il problema *pratico* della distinzione tra vizi di “inesistenza” e vizi di “nullità” degli atti amministrativi mantenne comunque scarso rilievo, essendone identiche le implicazioni operative. Sia l’“inesistenza” che la “nullità” dell’atto si riteneva richiedessero infatti *un’identica azione (dichiarativa)* dinanzi all’autorità giurisdizionale, salvo poi chiedersi (ma questa era altra questione) dinanzi a quale autorità agire. Da qui la frequente affermazione circa l’*inutilità* di una distinzione del genere: sul punto, si rinvia, per ampi riferimenti, a B.G. MATTARELLA, *op.cit.*, 1017-1019; P.M. VIPIANA PERPETUA, *op.cit.*, 474-475.

figura delle “nullità” essenzialmente inutile)⁷³; (iv) per una serie di – più o meno condivisibili, qui non importa – “cautele” da parte della giurisprudenza amministrativa, restia (nonostante alcuni dati legislativi inoppugnabili) ad introdurre ipotesi di “nullità” in senso proprio e ad allontanarsi dal tradizionale “modo dell’equiparazione” (dell’atto valido a quello invalido)⁷⁴.

⁷³ È noto come, ad un certo momento, si abbandonò, da parte degli studiosi di diritto amministrativo e della giurisprudenza, la visione negoziale dell’atto amministrativo, in vista di una sua lettura in chiave *funzionale*, strettamente connessa allo studio della cd. “discrezionalità amministrativa”. Si vuol far riferimento alla fondamentale opera di M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1939; *Id.*, *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. dir. proc.*, 1963, I, 533 ss., il quale mise in evidenza la netta diversità, ed incomunicabilità, tra negozio giuridico civilistico (quale espressione di *autonomia* e di libertà delle parti) e provvedimento amministrativo (quale espressione di *discrezionalità amministrativa*, dunque non di libertà). Da cui l’impossibilità di applicare agli atti della pubblica amministrazione degli schemi di analisi e le regole giuridiche proprie del negozio giuridico (sulla stessa linea, cfr. R. ALESSI, *Spunti ricostruttivi per la teoria degli atti amministrativi*, in *Jus*, 1941, 403 ss.). Il che, come può intuirsi, fece venir meno l’unico terreno, ossia l’analisi in chiave *strutturale* dell’atto amministrativo, su cui è sorta e sarebbe stato possibile coltivare la “nullità” dell’atto amministrativo per carenza degli “elementi essenziali”. Sul tema, in generale, si veda A. PIRAS, *Invalit   (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 598 ss.; nonch   A. BARTOLINI, *op. cit.*, 19.

⁷⁴ Da un lato, inizialmente, la giurisprudenza si preoccup   di non pregiudicare le esigenze di certezza ed efficacia dell’azione amministrativa sottese al cd. “modo dell’equiparazione” (sul “modo dell’equiparazione”, in antitesi al “modo della separazione” ed al “modo della distinzione”, si veda M.S. GIANNINI, *op. cit.*, 537 ss.; F.G. SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. amm.*, 1/1995, 1 ss., spec. parr. 3 e 7), escludendo regimi di invalidit   diversi dalla “illegittimit  -annullabilit  ”, pur trovandosi dinanzi ad espliciti riferimenti legislativi alla “nullit  ” *tout court* (cfr. Cons. Stato, sez. IV, 29.11.1895, n. 423; Cons. Stato, sez. IV, 18.12.1903; Cons. Stato, sez. IV, 3.02.1905; Cons. Stato, ad. gen., 3.02.1908; Cons. Stato, sez. IV, 15.01.1909; Cons. Stato, sez. IV, 26.09.1911; Cons. Stato, sez. IV, 3.10.1911; Cons. Stato, sez. V, 28.01.1916; Cons. Stato, sez. V, 25.01.1920; Cons. Stato, sez. V, 8.06.1923). Una preoccupazione questa “determinata soprattutto dal fatto che alcune di queste norme, relative a deliberazioni di organi di enti locali, avevano portata molto ampia: l’interpretazione nel senso della nullit   in senso tecnico avrebbe sconvolto, per vaste categorie di atti, quello che si    visto essere il normale regime del provvedimento amministrativo, basato sull’immediata produzione di effetti e sull’annullabilit   come sanzione dell’invalidit  . Scomparse quelle norme dall’ordinamento, in quanto abrogate dalla legge quadro sugli enti locali del 1990, la giurisprudenza pi   recente interpreta le residue norme (di portata meno ampia) che prevedono casi di nullit   in modo pi   aderente al dato letterale, negando ogni efficacia ai provvedimenti in questione” (cos  , B.G. MATTARELLA, *op. cit.*, 1016; sul punto, cfr. altres   R. CARANTA, *L’inesistenza dell’atto amministrativo*, Milano, 1990, 164 ss., ove per ulteriori riferimenti). Dall’altro, anche quando sembr   aprirsi uno spiraglio all’ingresso della “nullit  ” nel diritto vivente – la fattispecie della cd. “carenza di potere”, di genesi giurisprudenziale – questo spiraglio fu prontamente “chiuso” dalla dottrina la quale, nel definire i contorni e la natura di tale vizio, vi ravvis   (quasi) unanimemente, e seppur con qualche incertezza, un caso di “inesistenza” giuridica dell’atto (per riferimenti, A. BARTOLINI, *op. cit.*, 20 ss., spec. 29-30, note 31, 32; M. D’ORSOGNA, *op. cit.*, 100 ss.; P.M. VIPIANA PERPETUA, *op. cit.*, 430 ss.).

5.1. (segue): alla dissoluzione della “inesistenza” nella “nullità” (codificata)

A ciò si è contrapposta, in un secondo momento, una tendenza esattamente speculare, che ha visto la figura della “inesistenza giuridica” dissolversi in quella della “nullità”, anche qui per una serie di ragioni concomitanti: (i) per la previsione *legale* di alcune violazioni suscettibili di determinare espressamente le conseguenze tipiche della “nullità” codicistica (inefficacia, imprescrittibilità, rilevabilità anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo)⁷⁵; (ii) per l'edificazione, su tali ipotesi e da parte della giurisprudenza (quindi di genesi pretoria), di un regime tendenzialmente generale delle “nullità” nel diritto amministrativo⁷⁶; (iii) infine – nuovamente – per la codificazione di detto regime nell'attuale art. 21-septies l. n. 241/1990⁷⁷, per cui, come noto, “nullo” è l'atto amministrativo emanato: in *difetto assoluto di attribuzione*, in

⁷⁵ Per riferimenti, cfr. A. BARTOLINI, *op. cit.*, 35 ss.; P.M. VIPIANA PERPETUA, *op. cit.*, 440 ss.

⁷⁶ Si veda in particolare Cons. Stato, ad. plen., 29.02.1992, nn. 1 e 2; Cons. Stato, ad. plen., 5.03.1992, nn. 5 e 6; Cons. Stato, ad. plen., 9.09.1992, n. 10; poi confermate da Cons. Stato, sez. V, 13.02.1998, n. 166, Cons. Stato, ad. plen., 9.09.1992, n. 10; Cons. Stato, sez. IV, 25.11.1992, n. 979; Cons. Stato, sez. IV, 7.10.1992, n. 862; Cons. Stato, sez. V, 6.10.1993, n. 1004; Cons. Stato, sez. V, 13.12.1993, n. 1289; Cons. Stato, ad. plen., 8.04.1995, n. 7; Cons. Stato, sez. V, 3.07.1995, n. 995; Cons. Stato, sez. V, 21.10.1995, nn. 1457 e 1462; Cons. Stato, sez. V, 13.02.1998, n. 166; Cons. Stato, sez. IV, 14.07.1999, n. 948; Cons. Stato, sez. V, 22.09.1999, n. 1135, ove – in sintesi – si è affermata la possibilità di applicare il regime codicistico della nullità agli atti amministrativi: a) in mancanza di un elemento essenziale; b) in carenza di potere in astratto; c) in violazione-elusione del giudicato o in violazione dei limiti spaziali del potere dell'ente territoriale; d) nei casi di nullità testuale (sul punto, si veda A. BARTOLINI, *op. ult. cit.*, 45; M. D'ORSOGNA, *op. ult. cit.*, 114 ss.).

⁷⁷ Sul regime delle “nullità” dell'atto amministrativo di cui all'art. 21-septies l. n. 241/1990, oltre ai già citati contributi di N. PAOLANTONIO, *op. cit.*, 855 ss.; F. LUCIANI, *op. cit.*, si veda altresì: F.G. SCOCA, *Esistenza, validità ed efficacia degli atti amministrativi: una lettura critica*, in G. Clemente di San Luca (a cura di), *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005, 165 ss., spec. 168-173; P. FORTE, *Appunti in tema di nullità ed annullabilità dell'atto amministrativo*, *ibidem*, 177 ss.; F.G. SCOCA, M. D'ORSOGNA, *L'invalidità del provvedimento amministrativo*, in F.G. Scoca (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2008, 313 ss.; F. CARDARELLI, V. ZENO ZENCOVICH, *Osservazioni sulla “nullità” del provvedimento amministrativo e sulla sua autonomia teorica e normativa dalla nullità civilistica*, in www.giustamm.it; P. CARPENTIERI, *Nullità e teorie dell'atto amministrativo*, in www.giustamm.it; D. CORLETTI, *Sulla nullità degli atti amministrativi*, in www.giustamm.it; S. DE FELICE, *Della nullità del provvedimento amministrativo*, in www.giustizia-amministrativa.it; M. D'ORSOGNA, *La nullità del provvedimento amministrativo*, in V. Cerulli Irelli (a cura di), *La disciplina generale dell'azione amministrativa. Saggi ordinati a sistema*, Napoli, 2006, 359 ss.; M.L. MADDALENA, *Comportamenti amministrativi e nullità provvedi. mentale. Prospettive di tutela tra giudice ordinario e giudice amministrativo*, in *Dir. amm.*, 2007, 543 ss.; L. MAZZAROLI, *Sulla disciplina della nullità dei provvedimenti amministrativi (art. 21-septies l. n. 241 del 1990, introdotto con la l. n. 15 del 2005)*, in *Dir. proc. amm.*, 2006, 543 ss.; V. NOTARI, *Nullità del provvedimento*, in R. Tomei (a cura di), *La nuova disciplina dell'azione amministrativa*, Padova, 2005, 569 ss.; D. PONTE, *La nullità del provvedimento amministrativo*, Milano, 2007; C. VARRONE, *Nullità e annullabilità del provvedimento amministrativo*, in www.giustamm.it; M.R.

*mananza degli elementi essenziali, in violazione-elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge*⁷⁸.

Alla luce di questa evoluzione (involuzione?) del concetto di “inesistenza giuridica”, persiste ancor oggi un “*senso di fungibilità*” tra quest’ultimo e quello di “nullità” degli atti amministrativi, determinando così un’incertezza di fondo nella identificazione della linea di confine tra “inesistenza giuridica” ed “invalidità”; incertezza non risolta dall’art. 21-*septies* cit.⁷⁹, come testimoniato – *sul piano linguistico* – dal frequente uso sinonimico o combinato di tali termini (ad esempio, “nullità-inesistenza”)⁸⁰ e dal (contraddittorio) impiego del lemma “inesistenza” come aggettivazione del sostantivo “atto amministrativo” (piuttosto che come *sostantivo* riferito a tale atto: “inesistenza giuridica” di un atto amministrativo)⁸¹.

Questa tendenza alla *con-fusione* tra “inesistenza” e “nullità” – ancor presente in dottrina ed in giurisprudenza sia amministrativa⁸², che tributaria⁸³ – non appare tuttavia più accettabile. Non solo e non tanto perché, come giustamente affermato⁸⁴, l’esplicita codificazione delle “nullità” dell’atto amministrativo ad opera dell’art. 21-*septies* cit. *impone* l’esatta identificazione della linea di confine tra ipotesi di “inesistenza giuridica” propriamente detta e “nullità” degli atti amministrativi, quest’ultima – per definizione – predicabile solo in relazione ad atti *giuridicamente “esistenti”*. Quanto perché da tempo

SPASIANO, *Art. 21-septies. Nullità del provvedimento*, in N. Paolantonio, A. Police, A. Zito (a cura di), *La pubblica amministrazione e la sua azione*, Torino, 2005, 551.

⁷⁸ Nel senso della inversione di rotta (dalla inesistenza alla nullità) avvenuta con la codificazione dei vizi di nullità nell’art. 21-*septies* l. n. 241/1990, cfr., R. VILLATA, *op. cit.*, 823.

⁷⁹ Con l’introduzione di tale disposizione ben poco infatti è apparso cambiare, atteso che le fattispecie di “nullità” ivi considerate hanno essenzialmente riprodotto quelle “patologie” dell’atto originariamente ricondotte all’area della “inesistenza giuridica”: sulla natura essenzialmente ricognitiva dell’art. 21-*septies* l. n. 241/1990 del pregresso orientamento giurisprudenziale in tema di “nullità”, cfr. *ex multis* R. VILLATA, M. RAMAJOLI, *op. cit.*, 326-327, nonché Cons. Stato, sez. V, 16.06.2005, n. 3166.

⁸⁰ Cfr., ad esempio, Cons. Stato, sez. VI, 14.07.1999, n. 948; Cons. Giust. Amm. Reg. Sicilia, 22.07.1998, n. 444; Cons. Giust. Amm. Reg. Sicilia, 5 maggio 1999, n. 184; TAR Abruzzo, 10.01.1984; TAR Piemonte, sez. II, 8.02.1989, n. 34; TAR Sicilia, 30.04.1996, n. 703; TAR Veneto, sez. I, 16.12.1998, n. 2495; TAR Lazio, sez. II, 10.03.1999, n. 833; TAR Campania, sez. III, 19.06.2001, n. 2810. Sul punto, anche per ulteriori riferimenti, si veda B.G. MATTARELLA, *op. cit.*, 1017, nota 1260; P.M. VIPIANA PERPETUA, *op. cit.*, 421-423.

⁸¹ Nel senso che l’espressione “atto amministrativo inesistente” manifesterebbe una evidente *contradictio in adiecto*, si veda già A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1959, 315, 317.

⁸² Cfr. Cons. Stato, sez. IV, 27.10.2005, n. 6023; TAR Abruzzo, sez. I, 17 luglio 2007, n. 484; TAR Sardegna, sez. II, 10.06.2005, n. 1384. Per riferimenti di dottrina, cfr. R. VILLATA, M. RAMAJOLI, *op. cit.*, 325.

⁸³ Cfr. G. FALSITTA, *op. cit.*, 374; I. MANZONI, G. VANZ, *op. cit.*, 372; G. MARONGIU, A. MARCHESELLI, *op. cit.*, 96; F. AMATUCCI, *op. cit.*, 229.

⁸⁴ N. PAOLANTONIO, *op. cit.*, 860.

sono venute meno le premesse sia *teoriche* che *pratiche* che potevano (forse non proprio giustificare, ma quanto meno) far “tollerare” un simile approccio al tema. Si osservi quanto segue.

5.2. (segue): il mutamento del quadro teorico generale e della disciplina processuale: la necessità oggi di operare una chiara distinzione tra “invalidità” ed “inesistenza giuridica”

Sotto il profilo *teorico*, è da registrarsi l'oramai compiuto abbandono della cd. “teoria della fattispecie efficiente”, primo e risolutivo fattore di sovrapposizione delle figure⁸⁵. Contributi di illustri studiosi, quali Angelo Falzea⁸⁶, Renato Scognamiglio⁸⁷, Antonino Cataudella⁸⁸, Natalino Irti⁸⁹, Franco Gae-

⁸⁵ Superamento della teoria della fattispecie efficiente iniziato a partire dalla metà del secolo scorso ed oramai – si può dire – positivamente concluso: si veda, sul punto, l'accurata ricostruzione di M. D'ORSOGNA, *Il problema della nullità*, cit., 12 ss., nonché le considerazioni *infra* nel testo ed in nota.

⁸⁶ Per A. Falzea, la teoria della fattispecie efficiente doveva considerarsi intrinsecamente *tautologica*, l'affermazione della rilevanza giuridica di un fatto in funzione della sua efficacia invertendo i termini logici del problema: partendo dalle *conseguenze* (effetti) per accertarne le *premesse* (fatto). Piuttosto, sostenne l'Autore, avrebbe dovuto essere la rilevanza del fatto ad essere verificata in funzione della (logicamente successiva) produzione di effetti giuridici. Questo approccio, pur incrinando significativamente il fondamento della teorica in esame, non pervenne tuttavia ad una completa rottura del legame tra fatto ed effetto, rimarcando come – in ogni caso – la rilevanza giuridica di un fatto è pur sempre in vista della produzione di un effetto giuridico (non necessariamente in atto, ma) anche solo *potenziale*. In tal senso, si veda A. FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939, 26 ss.; *Id.*, *La condizione e gli elementi dell'atto giuridico*, Milano, 1941, 21 ss.; *Id.*, *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1965, 457 ss.; *Id.*, *Rilevanza giuridica*, in *Enc. dir.*, XI, Milano, 1989, 900 ss.

⁸⁷ Ad un più incisivo tentativo di scissione tra i profili di rilevanza e di efficacia giuridica degli atti provvede R. Scognamiglio, ove sostenne *l'autonomia strutturale tra fatto ed effetto giuridico*. La tesi non riuscì tuttavia a far breccia nel cuore della dottrina a causa di alcuni suoi profili poco chiari. In particolare, ed osservato che la giuridicità di un fatto (*i.e.* la sua rilevanza giuridica) dipenderebbe solo dalla considerazione dello stesso da parte della fattispecie normativa, a prescindere dalla sua efficacia attuale o potenziale, si propose una definizione di “efficacia” invero ambigua, intesa cioè quale “pratica espressione della rilevanza”, con ciò lasciando intendere comunque un qualche (oscuro) legame tra fatto ed effetto. In tal senso, si veda R. SCOGNAMIGLIO, *Fatto giuridico e fattispecie complessa (considerazioni critiche intorno alla dinamica del diritto)*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1955, 331 ss.; *Id.*, *Contributo alla teoria del negozio giuridico*, Napoli, 1969; sulle critiche avanzate a tale tesi, si veda, anche per riferimenti, M. D'ORSOGNA, *op. ult. cit.*, 27 ss.

⁸⁸ Secondo A. Cataudella, invece, anche le fattispecie negoziali “nulle” (ed inefficaci) sarebbero contraddistinte da una autonoma rilevanza giuridica, in quanto di esse l'ordinamento si interesserebbe al fine (non di attribuire, ma) di *rifiutarne espressamente* l'efficacia giuridica. In tal senso, si veda A. CATAUDELLA, *Note sul concetto di fattispecie*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1962, 433 ss.; *Id.*, *Fattispecie*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967, 936 ss.

⁸⁹ Per N. Irti (si veda N. IRTI, *Rilevanza giuridica*, in *Nss. D.I.*, XV, Torino, 1968, 1094, ed ora

tano Scoca⁹⁰, hanno infatti dimostrato la necessità e l'opportunità di una differenziazione *teorica* tra i profili (ed i relativi giudizi): (a) di “*esistenza*” o “*rilevanza*” e (b) di “*efficacia*” *giuridica* degli atti (amministrativi e non), così assegnando definitivamente autonomo rilievo a tali concetti.

Da qui l'osservazione – che costituirà la prima fondamentale premessa della presenta indagine – per cui il raffronto tra il concetto di “inesistenza”, da un lato, ed i concetti di “nullità” o “annullabilità” o, più in generale, di “invalidità”, dall'altro, sia metodologicamente erroneo, in quanto riferito ad

in *Id.*, *Norme e fatti. Saggi di teoria generale del diritto*, Milano, 1984, 3 ss., da cui si cita; *Id.*, *Due saggi sul dovere giuridico (Obbligo-onere)*, Napoli, 1973) il fatto giuridico avrebbe *priorità ed autonomia logica rispetto all'effetto giuridico*, dovendosi distinguere tra: (a) giudizio di *esistenza-rilevanza* giuridica, incentrato su una logica *sussuntiva* (un processo di astrazione del pensiero che connette un fatto ad un modello normativo: rilevante sarebbe, per tale teoria, “il fatto che si lascia ridurre ad esempio di un tipo”: così, N. IRTI, *op. cit.*, 56); (b) giudizio di *efficacia* giuridica, connesso non al fatto, ma alla norma giuridica, e che fissa un legame tra fatto giuridicamente rilevante (rispetto al quale il giudizio di rilevanza già sarebbe stato effettuato, con esito positivo) ed effetto giuridico. L'autonomia tra i due giudizi, secondo tale approccio, sarebbe emersa proprio in tema di negozio giuridico nullo: tale negozio, ancorché inefficace, è considerato da Irti giuridicamente “rilevante” in quanto oggetto di una *fattispecie normativa positiva autonoma*, sebbene costruita dal legislatore in termini “sottrattivi”, ossia mediante la “detrazione” di taluni elementi costitutivi dalla fattispecie negoziale “valida” (cfr. N. IRTI, *op. cit.*, 107 ss.). In buona sostanza, il “negozio nullo” è inteso quale elemento costitutivo di *altra* fattispecie normativa, diversa ed ulteriore ed a struttura “ridotta” rispetto a quella che ne identifica le condizioni di perfezione. Di tale approccio si è tuttavia criticata l'ambiguità, osservando come in esso il giudizio di inefficacia verrebbe compiuto (non con riferimento alla fattispecie normativa che regola la validità del negozio, ma) avendo riguardo alla fattispecie normativa che ne regola la nullità, la quale invece – e qui starebbe il punto di criticità della tesi di Irti – “offre indicazioni concordi nel senso dell'inefficacia del negozio nullo, sì che risulta in definitiva alquanto singolare il tentativo di individuare proprio in questa disciplina [...] la figura del negozio nullo produttivo di effetti” (così G. FILANTI, *op. cit.*, 59).

⁹⁰ Per F.G. Scoca vi sarebbe una totale autonomia tra giudizio di *esistenza* e giudizio di *efficacia* *giuridica*: (i) il primo (*giudizio di esistenza*), in quanto espressivo della relazione tra fattispecie normativa astratta e fattispecie concreta, integrerebbe un giudizio *eventuale* (non sempre la *fattispecie concreta* sarebbe infatti riconducibile alla *fattispecie astratta*), *sussuntivo* (seguendo la logica della ascrizione di un fatto concreto ad un modello normativo astratto), *meramente formale* (essendo contraddistinto dal carattere prettamente informativo-riepilogativo-descrittivo: la *fattispecie concreta* è assunta per come si è realmente verificata); (ii) il secondo, poiché espressivo del rapporto tra una “statuizione” normativa e gli interessi sostanziali tutelati dall'ordinamento, integrerebbe invece un giudizio *necessario*, *ontologicamente giuridico* (ragion d'essere della norma) e “*formativo*” (teso ad imprimere un ordine di azione alla realtà giuridica e/o materiale). L'autonomia tra i due giudizi – autonomia della realtà fattuale *condizionante* (la fattispecie) rispetto alla realtà fattuale *condizionata* (quella realtà, giuridica e/o materiale, che *subisce* gli effetti giuridici e pratici della norma) – starebbe in ciò: che *la seconda non necessariamente coincide con la prima* (che gli effetti della norma non necessariamente incidono sulla realtà fattuale condizionante, ossia sulla fattispecie presupposto della norma, ben potendo incidere su una realtà, giuridica e/o materiale, del tutto diversa). In tal senso, si veda F.G. SCOCA, *Contributo sul tema della fattispecie precettiva*, Perugia, 1978, tesi cui *adde* altresì M. D'ORSOGNA, *Il problema della nullità*, cit., 41 ss.

entità tra loro *logicamente eterogenee*. Come acutamente evidenziato in dottrina, diverso infatti è lo statuto logico di tali nozioni, la prima (“inesistenza”) essendo nozione di *teoria generale*, le altre (“nullità” ed “annullabilità”) essendo nozioni di *diritto positivo*, ossia espressive in termini sintetici di specifiche discipline giuridiche, identificabili sia sul piano causale che effettuale⁹¹. Ciò appare tanto più chiaro ove si rifletta sul fatto – accennato in premessa – che le “invalidità” rappresentano non il mero contraltare, di segno negativo, della “validità” dell’atto, ma *regole giuridiche positive* tese a definire le forme di reazione/riassorbimento, predisposte dall’ordinamento, delle “patologie” dell’agire giuridico⁹².

Ed allora, se così è, le distinzioni predicabili – sul piano *concettuale e logico giuridico* – sembrano essere solo le seguenti: (i) tra atti giuridicamente “*esistenti*” ed “*inesistenti*”; nonché, limitatamente agli atti qualificabili “esistenti”, (ii) tra atti “*validi*” (ossia pienamente corrispondenti al proprio PV), “*irregolari*” (viziati, ma non “invalidi”) ed “*invalidi*” (viziati e soggetti, a seconda dei casi, entro la sfera di applicazione di una delle discipline positive di invalidità, nell’ottica di *eliderne gli effetti giuridici e/o materiali*)⁹³.

Sia consentito osservare come – spesso – la con-fusione logica e concettuale tra “inesistenza” e “nullità” dipenda da una, implicita e forse non del tutto consapevole, *sovrapposizione (non tanto di figure, ma) di piani di indagine*: dall’assumere la “nullità” quale concetto non di diritto positivo, ma di *teoria generale* (con ciò mettendola appunto “in competizione” con il concetto di “inesistenza”), ovvero – specularmente – con l’assumere l’“inesistenza” quale concetto non di teoria generale, ma di *diritto positivo* (espressivo di un ulteriore regime di “invalidità”, pur impropriamente definito tale, “in competizione” con il regime di “nullità”)⁹⁴.

Sotto quest’ultimo profilo, in particolare, è dato registrare infatti in ogni settore del diritto un *uso ambiguo di tale espressione* (“inesistenza giuridica”). Questa viene infatti spesso impiegata non per indicare un *atto privo di rilevanza*

⁹¹ In tal senso, si rinvia alle osservazioni di R. TOMMASINI, *op. cit.*, 871 ss., spec. 873-874; nonché, con riferimento al diritto amministrativo, V. CERULLI IRELLI, *op. cit.*, 478; F. CARDARELLI, V. ZENO ZENCOVICH, *op. cit.*, par. 4.

⁹² R. VILLATA, M. RAMAJOLI, *op. cit.*, 326, ove per ampi riferimenti.

⁹³ Al riguardo, va sin d’ora precisato che, mentre la distinzione tra i *concetti* di “esistenza” ed “efficacia” degli atti e, specularmente, di “inesistenza” ed “invalidità”, è problema di *teoria generale del diritto* (è un *a priori* del discorso, con tutti i limiti e le implicazioni *lato sensu* “ideologiche” che ciò naturalmente comporta), la distinzione tra *atti amministrativi* “esistenti”, “efficaci” o “inesistenti” e “invalidi” è – si vedrà – invece problema di *stretto diritto positivo* (dipendendo l’esistenza e la validità dell’atto dalla sua capacità di integrare una serie di fattispecie normative).

⁹⁴ Coglie molto bene questo aspetto, almeno nell’ambito del settore civile, R. SACCO, *Le invalidità*, in AA.VV., *Obbligazioni e contratti*, t. **, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. Rescigno, vol. 10, Torino, 2002, 611 ss.

giuridica (come più correttamente dovrebbe), bensì per esprimere *impropriamente* la condizione di un atto (*pur giuridicamente “esistente”, ma*) così “gravemente” *viziato* e, per ciò stesso, meritevole di soggiacere ad un *più incisivo* regime (positivo) di invalidità, *privo di qualsivoglia margine di sanatoria*⁹⁵.

In questo contesto, la categoria “inesistenza giuridica” assume il ruolo di specifico ed eccezionale regime di invalidità dell’atto – elaborato in via pretoria – onde *rimediare alla tassatività e/o alla rigidità delle cause legislative di invalidità dell’atto*; tassatività e rigidità che avrebbero impedito a talune “patologie” (ritenute dal giudice particolarmente “gravi”) di sfuggire a qualsivoglia “sanzione” sol perché non testualmente previste, ovvero perché destinate a ricadere entro un regime considerato *insufficiente* o *inadeguato* perché esposto a convalida o sanatoria (si potrebbe dire: irragionevole “per difetto”)⁹⁶. È chiaro che qui l’idea della “inesistenza” giuridica costituisce mero *artificio retorico* per impedire a tali atti – per ragioni di *giustizia sostanziale*⁹⁷ – di restare in vita, di produrre qualsivoglia effetto giuridico e/o materiale, diretto e indiretto, sia attuale che in futuro. Si noti come casi del genere emergano in ogni settore dell’esperienza giuridica: si pensi, a titolo di mero esempio, nel diritto processuale civile e penale, alle cd. “sentenze inesistenti”⁹⁸; o, nel diritto societario, alla cd. “inesistenza” delle delibere assembleari⁹⁹ o degli atti di fusione; o, nel diritto internazionale, alla “inesistenza” dei trattati internazionali. In tutti questi casi, al di là della fuorviante terminologia, va ribadito come certo sia che trattasi di atti che – *sul piano della teoria generale* – sono *giuridicamente esi-*

⁹⁵ In tal senso, R. SACCO, *op. cit.*, 611 ss., molto efficacemente parla della “inesistenza” quale “rifugio” dell’interprete per colmare lacune della legge o per mitigarne l’eccessiva rigidità; sul punto, cfr. altresì, anche per ampi riferimenti, M. MANTOVANI, *La nullità tra vecchi e nuovi scenari*, in A. Gentili (a cura di), *Rimedi-1*, in *Tratt. contr.*, diretto da V. Roppo, vol. IV, Milano, 2006, 24.

⁹⁶ Su questo punto, si vedano le chiare e puntuali considerazioni, elaborate nel seno della disciplina del processo penale, ma estensibili a qualunque altro settore, da F. CORDERO, *Procedura penale*, Milano, 2006, 1194 ss., il quale assegna al concetto di “inesistenza giuridica” il ruolo di “espediente operativo”, teso a garantire – al di là della sua correttezza logica e teorica – il risultato pratico di consentire al giudice di disapplicare nel caso concreto “norme inique” (ossia di disapplicare uno specifico regime di invalidità, pur astrattamente e testualmente applicabile, tuttavia percepito come insufficiente).

⁹⁷ Si veda F. GALGANO, *Il negozio giuridico*, in *Tratt. dir. civ. dir. comm.*, già diretto da A. Cicu, F. Messineo e L. Mengoni, continuato da P. Schlesinger, vol. II, t. 1, Milano, 2002, 277 ss., spec. 279.

⁹⁸ Sulla inesistenza degli atti del processo penale, si veda D. SIRACUSANO, A. GALATI, G. TRANCHINA, E. ZAPPALÀ, *op. cit.*, 239; G. SPANGHER, *op. cit.*, 395 ss.; G. DEAN, *op. cit.*, 226-227.

⁹⁹ Fenomeno certamente ridimensionato dalla riforma societaria del 2001, ma non del tutto scomparso in giurisprudenza: cfr., da ultimo, Cass., sez. I, 27.09.2021, n. 26199, su cui si veda il commento di N. DE LUCA, *Un fantasma di realtà giuridica. Le delibere assembleari inesistenti*, in *Foro it.*, 2021, I, 3871 ss., ove per ampi riferimenti di giurisprudenza e dottrina; sul tema, per una ampia ricostruzione, cfr. altresì, V. SANNA, *L’inesistenza delle deliberazioni assembleari e delle decisioni extra-assembleari: un problema ancora aperto*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, I, 155 ss.

stenti. Come esattamente osservato in dottrina, qui più che di “inesistenza”, dovrebbe cioè parlarsi di “nullità veramente insanabile”. È chiaro che non è in questo senso che qui, e nei prossimi paragrafi, si indagherà sulla “(in) esistenza giuridica” degli atti.

Sotto il secondo profilo (*pratico*), la previsione nel seno della nuova disciplina del processo amministrativo di una esplicita “regola” dell’azione di “nullità” (art. 31 cod. proc. amm.), più vicina alla consueta “annullabilità” che alla tradizionale “nullità” *strictu sensu*, e l’idea secondo cui – al contrario – l’atto giuridicamente “inesistente” *per sua natura* sfugga a qualunque forma di “consolidamento” dei propri effetti (idea trasversale ad ogni settore), conferma la necessità *pratica* di una simile distinzione: che un determinato vizio determini “nullità” o “inesistenza” giuridica di un provvedimento amministrativo palesemente influisce sui termini, modalità e reali possibilità di tutela. La necessità di distinzione apre tuttavia nuovi problemi: quale il criterio *pratico* discrezionale tra “esistenza” ed “inesistenza” giuridica di un atto? Quali cioè i “vizi” e le “anomalie” dell’atto che – idealmente – ne determinano il “trapasso” dal semplice essere affetto da una “patologia” (ma comunque esistere) al suo “non essere” giuridico, al suo “nascere morto”?

5.3. La “gravità” del vizio, quale criterio pratico di distinzione tra atti “giuridicamente inesistenti” ed atti “nulli”: osservazioni critiche

Orbene, non può non osservarsi come – *istintivamente* – si sia portati a risolvere la questione facendo leva sulla *maggiore o minore “gravità” del vizio* cui l’atto sarebbe affetto. Un tale approccio, frequente anche tra gli studiosi di diritto amministrativo e tributario¹⁰⁰, va però chiarito, pena il rischio di intenderlo in modo fuorviante e, soprattutto, inadeguato a fornire utile soluzione al problema.

Il criterio della “gravità” non può infatti ridursi esclusivamente ad un problema strutturale o funzionale. Da una parte, non può essere osservato solo sotto il profilo della maggiore o minore “distanza” dell’atto dal suo modello normativo: non solo perché così facendo si perde tutta l’area dei

¹⁰⁰ In tale ottica, tra gli studiosi di diritto amministrativo, si vedano: F. BASSI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 2008, 111; V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, 2021, 474; G. ROSSI, *Principi di diritto amministrativo*, Torino, 2021, 331 ss., spec. 336. A. CROSETTI, A. GIUFFRIDA, *Lineamento di diritto amministrativo*, 2^a ed., Torino, 2012, 209 ss. Analogamente, ma in relazione ai vizi degli atti impositivi, cfr. G. FALSITTA, *op. cit.*, 374-375; G. MARONGIU, A. MARCHESELLI, *op. cit.*, 97; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 1, cit., 223, G. INGRAO, *L’accertamento tributario*, in L. Ferlazzo Natoli, *Diritto tributario*, Milano, 2010, 211; L. NICOTINA, *Irregolarità e inesistenza della notifica di atti tributari sostanziali: note a margine della sentenza n. 4760/2009 e recenti orientamenti della Suprema Corte di cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 870-871.

“vizi” relativi all’attività (procedimentale) che prelude l’atto e quella dei “vizi” connessi ai profili organizzativi dell’amministrazione procedente (competenza, legittimazione, ecc...); “patologie” non dell’atto, ma che – come detto¹⁰¹ – sull’atto si “proiettano” e che esclusivamente attraverso la impugnazione di quest’ultimo è possibile far valere in giudizio; ma soprattutto perché *non tutti i vizi sono uguali* e l’“inesistenza giuridica” di un atto può dipendere anche da *un solo* vizio, a seconda della sua natura e qualità (talché la “misura” e la “entità” del *deficit strutturale* dell’atto è circostanza quanto mai *relativa* ai fini della sua “gravità”).

Dall’altra, nemmeno si può ridurre tutto al grado di “*dis-funzionalità*” che il vizio produrrebbe, atteso che pressoché tutti i vizi dell’atto come dell’attività giuridica e dell’organizzazione (o quanto meno quelli fissati dalla legge in ottica *teleologica*), direttamente o indirettamente, pregiudicano la corretta funzionalità di un potere, ossia la sua capacità di realizzare *appieno* ed *effettivamente* il suo scopo.

Sembra piuttosto necessario seguire: (a) un approccio di analisi “integrato”, che combini cioè dimensione *organizzativa*, *strutturale* e *funzionale*, che parta cioè dall’assunto per cui la funzione amministrativa si struttura sul piano dell’organizzazione, da un lato, e dell’attività (per lo più procedimentale), dall’altro, ed attraverso una più o meno complessa *combinazione-connessione di fattispecie normative*; (b) nel quadro e sul presupposto logico della *definizione teorica-generale della cd. “inesistenza giuridica” degli atti*.

L’analisi *strutturale* (di corrispondenza tra atto ed attività concrete alla relativa fattispecie normativa) infatti ci aiuta a comprendere solo se vi è o meno un “vizio” dell’agire giuridico; l’analisi *funzionale* ci può indicare, attraverso il bilanciamento degli interessi e valori in gioco, come questo “vizio” è o possa essere trattato dall’ordinamento (se si limiti a considerarlo mera irregolarità, ovvero lo sottoponga ad un regime di “invalidità”); l’analisi *organizzativa* ci illumina sulla reale ed effettiva capacità dell’atto di modificare (giuridicamente e/o materialmente) la realtà sociale, di “esistere” cioè in quanto regola concreta dell’agire comune.

Al riguardo, occorre però prima chiarire meglio i contorni del concetto di “(in)esistenza giuridica” di un atto.

¹⁰¹ Cfr. *retro*, par. 2.5.

6. L'“inesistenza giuridica” come “non rilevanza” dell'atto amministrativo per l'ordinamento; la “non rilevanza” giuridica “non necessità” di tutela; la “non necessità” di tutela come prodotto della “non imputabilità all'amministrazione” e/o della “non eseguibilità” dell'atto

A tal fine, occorre porsi nuovamente sul piano della *teoria generale del diritto*. Concentrando il discorso soprattutto sugli atti amministrativi (anche tributari), può ribadirsi come la differenziazione tra atti giuridicamente “inesistenti” e atti “nulli” (ossia “inefficaci”)¹⁰² sia conquista relativamente recente, frutto – si è visto¹⁰³ – dell'abbandono della vecchia teoria della “fattispecie efficiente”.

In realtà, più che di “superamento” di tale teoria¹⁰⁴, sembra più corretto parlare di “*de-costruzione*” e “*ri-costruzione*” dell'idea della “*fattispecie efficiente*”, dell'idea cioè che l'“esistenza giuridica” di un atto dipenda (comunque) dalla sua “efficacia”. Se infatti si osservano attentamente gli scritti di coloro che hanno inteso affrancarsi dalla teoria in esame, in essi il *legame tra “rilevanza” (i.e. “esistenza”) ed “efficacia” giuridica non è mai stato del tutto reciso*. Piuttosto, si è via via proceduto ad una sorta di *ampliamento del tipo di “efficacia” richiesta per affermare l'“esistenza” giuridica dell'atto*: inizialmente, efficacia anche solo *potenziale* e non necessariamente in atto¹⁰⁵, poi – e soprattutto – efficacia prodotta da *altre fattispecie normative*, ancorché diverse da quella regolatrice dell'atto e del potere cui esso è riferibile¹⁰⁶, quindi – sebbene in senso traslato – efficacia *latu senso* riconducibile all'ordinamento giuridico nel suo complesso¹⁰⁷.

Si potrebbe quindi dire che giuridicamente “esistente” si ritenga *un atto comunque dotato di una qualche efficacia, anche solo potenziale ed in relazione a qualunque fattispecie normativa compresa nell'ordinamento giuridico vigente* (e non necessariamente quella che intende, *in primis*, regolare il potere giuridico e/o la struttura e la funzione dell'atto stesso)¹⁰⁸.

¹⁰² Si rammenta come le patologie inquadrabili tra le “nullità” propriamente dette, tradizionalmente capaci di privare *ab origine* gli atti della loro “efficacia” giuridica, siano da sempre considerate l'ultima frontiera della invalidità, oltre la quale – si dice – si entra nell'area della “inesistenza giuridica”. Talché, il confine tra “invalidità” ed “inesistenza”, può collocarsi sulla linea di confine tra “nullità” ed “inesistenza”, quindi tra di essa e l'inefficacia giuridica.

¹⁰³ Cfr. *retro*, par. 5.3.

¹⁰⁴ In tali termini cfr. M. D'ORSOGNA, *Il problema della nullità*, cit., 20.

¹⁰⁵ A. FALZEA, *Il soggetto*, cit., spec. 27; *Id.*, *Efficacia giuridica*, cit., spec. 483; *Id.*, *Rilevanza giuridica*, cit., spec. 901.

¹⁰⁶ F.G. SCOCA, *op. cit.*

¹⁰⁷ A. CATAUDELLA, *Fattispecie*, cit., spec. 933; N. IRTI, *Rilevanza giuridica*, cit., 107 ss.

¹⁰⁸ Chiaro che una nozione del genere ha senso ed utilità dinanzi ad “atti” che, *nella loro materiale percepibilità esterna*, abbiano almeno una *parvenza* di atto giuridico.

Orbene, prendendo le mosse da quest'approccio (che qui si intende accogliere)¹⁰⁹, il problema si sposta sull'identificazione di quali delle fattispecie normative coinvolte nella disciplina giuridica della funzione (ossia sul versante dell'*organizzazione*, della *procedura* e/o dell'*atto*) sono quelle la cui "non perfetta e piena integrazione" possa privare l'atto (che esprime la funzione) di "rilevanza giuridica", così da renderlo "giuridicamente inesistente".

Al riguardo, si impone una considerazione di tipo *logico*: se, da un lato, il tema dell'invalidità per definizione richiama una *esigenza di tutela* avverso un atto – si osservi – *sul presupposto di una sua qualche "efficacia"*, se non giuridica, quanto meno "fattuale" e "materiale"¹¹⁰; dall'altro, l'area della "inesistenza giuridica" – in quanto per definizione relativa ad atti *giuridicamente irrilevanti* – specularmente tocca solo atti rispetto ai quali *nessuna esigenza di tutela si pone*: nessuna esigenza sul piano sia *giuridico* che *fattuale-materiale*; atti cioè *inidonei a produrre una qualsivoglia modificazione della realtà giuridica e materiale* (inidonei cioè sia a costituire, modificare o estinguere situazioni giuridiche soggettive, che ad essere portati ad esecuzione da parte di *chicchessia*, soggetto privato o pubblica amministrazione).

Non a caso, si è recentemente proposto, quale criterio di distinzione tra "inesistenza" e "nullità" degli atti amministrativi (quindi tra "inesistenza" ed

¹⁰⁹ Questo indirizzo teorico, rappresenta la prima "opzione ideologica" della presente indagine sulle invalidità nel diritto tributario (prima premessa e, quindi, primo limite della teoria che si andrà a proporre). Tutte le tesi sopra esposte, inevitabilmente, ad un dato momento sono infatti costrette ad affrontare e risolvere (anche solo implicitamente) il problema dell'identificazione del *parametro* alla luce del quale affermare o negare l'"esistenza" e l'"efficacia" giuridica di un atto. È evidente come, ove si elevi a tale parametro la sola fattispecie normativa astratta che regola l'atto, si lega necessariamente la rilevanza giuridica dell'atto alla sua efficacia (anche solo "potenziale"). Ove invece si assuma quale punto di riferimento un orizzonte normativo più ampio (altre fattispecie o l'intero ordinamento giuridico), solo in apparenza si ha una scissione tra i concetti di "esistenza" ed "efficacia", in quanto il distacco tra i due aspetti qui dipende in realtà solo *dall'(implicito) mutamento del piano d'osservazione*: l'"esistenza" dell'atto verrebbe valutata in relazione a *tutte* le fattispecie normative facenti parte del sistema giuridico, la sua "(in)efficacia" in relazione alla *singola* fattispecie che ne regola gli effetti. Cosicché, il contratto "nullo" sarebbe inefficace in relazione alla disposizione che fissa i "requisiti essenziali" del contratto (art. 1325 cod. civ.) e, nel contempo, "esistente" ed "efficace" in relazione alle *altre* disposizioni che ne disciplinano, ad esempio, la sua conversione (art. 1424 cod. civ.). Ciò che qui si vuole sottolineare è che la scelta di utilizzare quale parametro di "esistenza" una *singola* fattispecie normativa ovvero *più* fattispecie normative (o *l'intero ordinamento giuridico*) è scelta per così dire "ideologica", nel senso di *dipendere da una lettura "convenzionale" in ordine ai rapporti tra "effetti giuridici" degli atti ed ordinamento giuridico*.

¹¹⁰ Si pensi all'esecuzione del contratto "nullo" che, pur inefficace sul piano giuridico, è idoneo a dar luogo a conseguenze materiali (ad es. passaggio della detenzione di una cosa) tali da sollecitare l'esigenza di una tutela giurisdizionale; analogamente, il caso del provvedimento amministrativo che, ancorché "nullo" ex art. 21-*septies* cit., ben potrebbe essere stato portato ad esecuzione dall'amministrazione procedente. Cfr. Cass., sez. un., 23.04.2013, n. 12110, sulla questione relativa alla annullabilità in autotutela di un provvedimento "nullo", ma eseguito.

“invalidità”), il riferimento ora alla loro *materiale ed effettiva esecuzione*¹¹¹, ora alla loro *eseguitività*¹¹².

In particolare, merita accoglimento – specie nella prospettiva tributaria – quest’ultima tesi¹¹³, la quale lega l’esistenza giuridica dell’atto amministrativo a due condizioni: (a) alla (anche solo apparente) *ascrivibilità dell’atto alla pubblica amministrazione*¹¹⁴; nonché (b) alla sua *capacità di integrare (formalmente*

¹¹¹ In tale prospettiva si pone A. BARTOLINI, *op. cit.*, 69 ss., spec. 111 ss., il quale – prendendo le mosse da alcune osservazioni di G.B. FERRI, *Il negozio giuridico tra libertà e norma*, Rimini, 1995, in ordine al nesso eziologico che intercorrerebbe (in ambito privatistico) tra risultato ed effetto giuridico – individua la linea di confine tra “inesistenza” e “nullità” dei provvedimenti amministrativi nella realizzazione di un *risultato pratico* (“effetto materiale”) e nella sua *specificata valutazione giuridica* da parte dell’ordinamento (presente nelle ipotesi di “nullità”, assente in quelle di “inesistenza”): “è giuridico l’effetto pratico oggetto di valutazione da parte dell’ordinamento” (ivi, 116). Altrimenti detto, per tale Autore, “la giuridicità della fattispecie nulla deriva proprio dal fatto che gli effetti pratici prodotti nella realtà sociale, ad un certo punto, vengono sottoposti dagli interessati al giudizio dell’ordinamento: la fattispecie nulla ha prodotto una lesione, un pregiudizio pratico (la mancata percezione dello stipendio, l’ablazione del fondo), per cui il soggetto leso chiede «giustizia» all’ordinamento, sottoponendo al giudizio di quest’ultimo i risultati della fattispecie lesiva” (ivi, 117); correlativamente, “l’inesistenza (giuridica) è, quindi, il carattere che connota il fatto improduttivo di risultati” (ivi, 126), o anche “che fatto inesistente sia quello in cui non si voglia produrre o non si sia prodotto un risultato, ma solamente un effetto materiale, che non è stato sottoposto (anche per volontà delle parti) al giudizio dell’ordinamento” (ivi, 127).

¹¹² In tal senso, si veda F. LUCIANI, *op. cit.*, 120 ss.

¹¹³ Invero, la prima delle due tesi menzionate nel testo (quella di A. Bartolini) ha incontrato non poche critiche in dottrina, tra cui, in special modo, quella di M. D’ORSOGNA, *op. cit.*, 67 ss., per la quale due ordini di ragioni militerebbero contro l’accoglimento della tesi in questione. In primo luogo, perché, collegando l’esistenza giuridica di un atto al *risultato pratico* ed alla valutazione dello stesso da parte dell’ordinamento, si farebbe – ancora una volta – dipendere la giuridicità di un fatto da un elemento esterno alla fattispecie normativa, con ciò riproponendo sostanzialmente quella inversione logica dei termini del ragionamento già criticata da A. Falzea (cfr. *retro*, par. 4): “essa [la giuridicità del fatto, n.d.a.] dipenderebbe dalla valutazione (giuridica) che l’ordinamento effettuerebbe su un elemento diverso (il risultato, appunto), che scaricherebbe la propria giuridicità (sugli effetti e da questi, a ritroso) sul piano del fatto” (così, ivi, 67). In secondo luogo, per l’incertezza in ordine al concetto di “risultato” dell’attività amministrativa (per una ricostruzione del quale, si veda *Id.*, *Teoria dell’invalidità e risultato*, in M. Immordino, A. Police (a cura di), *Principio di legalità e amministrazione di risultato*. Atti del Convegno di Palermo 27-28 febbraio 2003, Torino, 2004, 59 ss.).

¹¹⁴ L’Autore – prendendo spunto da alcune intuizioni di A. PIRAS, *Interesse legittimo e giudizio amministrativo*, II, Milano, 1962, 388-389, di A. ROMANO TASSONE, *Sull’autorità degli atti dei pubblici poteri*, in *Dir. e soc.*, 1991, 89; *Id.*, *op. cit.*, 1120, nonché di A. DE VALLES, *op. cit.*, 344 – collega innanzitutto l’esistenza giuridica dell’atto amministrativo alla sua *autorità o imperatività*, che rappresenterebbe (non la conseguenza della sua validità e/o efficacia), un *connotato intrinseco dello stesso*, che varrebbe cioè a distinguerlo dagli atti riconducibili alla sfera dei privati. Tale carattere sussisterebbe ogni qual volta l’atto sia *referibile ad un soggetto agente appartenente alla pubblica amministrazione*: “il giudizio di rilevanza giuridica individua il minimo vitale dell’atto amministrativo nel suo essere astrattamente «manifestazione di autorità», nel suo essere (anche solo apparentemente) ascrivibile all’incessante ed inarrestabile funzionamento della sfera pubblica, che l’inesistenza giuridica minaccia e la rilevanza garantisce” (così, F. LUCIANI, *op. cit.*, 127). Un simile impostazione di base sarebbe peraltro

e sostanzialmente) la fattispecie normativa che ne regola l'esecuzione e, in relazione ad essa, produrre effetti giuridici che sono dall'Autore definiti "secondari ed indiretti". Si osservi come il deficit di tale condizione possa peraltro essere inteso in due modi¹¹⁵: come inidoneità del contenuto dell'atto ad integrare, nei suoi elementi costitutivi, le fattispecie di riscossione così come previste dalla legge (ineseguibilità formale); come concreta impossibilità di eseguire tale riscossione per l'inesistenza materiale e/o giuridica del termine passivo del rapporto obbligatorio, soggettivo (debitore) e, conseguentemente, oggettivo (patrimonio su cui soddisfare il credito: ineseguibilità sostanziale)¹¹⁶.

confermata dall'idea che i provvedimenti amministrativi emanati in difetto assoluto di attribuzione sono oggi considerati dall'art. 21-septies cit. "nulli" (ossia invalidi, ma "esistenti": ivi, 127-128). Peraltro, si precisa che ciò che rileva ai fini dell'esistenza dell'atto amministrativo non è tanto la sua effettiva imputazione ad una pubblica autorità, quanto anche solo la semplice astratta riferibilità di esso all'apparato pubblico. Talché si considerano rilevanti (sebbene nulli): gli atti compiuti da agenti apparentemente titolari di funzioni pubbliche, benché privi di formale investitura (ad esempio: atti adottati in base ad una apparente competenza di fatto, atti adottati da organi prorogati dopo la scadenza della proroga, atti di agenti pubblici già dopo la comunicazione della cessazione delle proprie funzioni); gli atti compiuti da agenti titolari di funzioni pubbliche e dotati di formale investitura, ma abusando del proprio potere, sebbene non arbitrariamente e/o con condotta palesemente vessatoria nei confronti dell'amministrato (correlativamente, sono considerati "inesistenti" perché nemmeno "astrattamente riferibili" alla p.a. gli atti compiuti da un soggetto formalmente investito di funzioni pubbliche, ma contraddistinti da una condotta palesemente "arbitraria" ai sensi dell'art. 393-bis cod. pen.: cfr. ivi, 130 ss.).

¹¹⁵ Per tale distinzione, cfr. F. PEPE, *Contributo*, cit., p. 43 ss.

¹¹⁶ In ogni rapporto obbligatorio (quale ne sia la fonte, contrattuale o, come nel caso delle obbligazioni tributarie, legale), l'identificazione del termine passivo, sia soggettivo (debitore) che oggettivo (patrimonio che ne costituisce garanzia) si pone come elemento necessario per la sua stessa esistenza giuridica (potrebbe dirsi ne costituisca elemento "ontologico"): sul punto, si rinvia *ex multis* a C.M. BIANCA, *Diritto civile, IV. L'obbligazione*, Milano, 1993, p. 43 ss.; U. BRECCIA, *Le obbligazioni*, in *Tratt. dir. priv.*, a cura di Iudica e Zatti, Milano, 1999, p. 121 ss. Va osservato, per maggior precisione, come l'"ineseguibilità" sostanziale per come qui intesa costituisca una condizione dell'atto dipendente da un fatto esterno ad esso. Ciò potrebbe indurre a ritenere impropria – se non addirittura concettualmente scorretta – l'idea stessa, qui proposta, di atto "sostanzialmente ineseguibile", apparentemente risolvendosi in un'arbitraria (per così dire) "internalizzazione" del fatto esterno nell'atto. Tuttavia, se si accede ad una lettura non solo strutturale, ma anche funzionale del provvedimento amministrativo (quale manifestazione formale dell'esercizio di un potere della pubblica amministrazione: cfr. F.G. SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. amm.*, 1995, p. 6 ss., spec. pp. 8-10; *Id.*, *Il provvedimento*, in AA.VV., *Diritto amministrativo*, a cura di F.G. Scoca, Torino, 2014, p. 285 ss.; M.C. CAVALLARO, *Gli elementi essenziali del provvedimento amministrativo. Il problema della nullità*, Torino, 2012) e se si considera la struttura dell'atto come servente rispetto alla funzione amministrativa, potrebbe ritenersi che la cura concreta dell'interesse pubblico ad esso sotteso dipenda non solo dalla sua "completezza formale", ma anche dalla idoneità dei dati ivi indicati a realizzare effettivamente tale "cura". Il deficit strutturale di un atto amministrativo sembra infatti doversi apprezzare non in quanto tale, ma in quanto incidente (in termini negativi) sulla sua funzione. In questa prospettiva, un atto amministrativo (pur materialmente esistente) si può dire cioè "inesistente" sul piano giuridico se inidoneo di per sé a realizzare la cura dell'interesse pubblico

Tutto ciò – si badi – avviene *a prescindere dalla sua conformità/difformità con il proprio specifico paradigma normativo*, ossia a quella che normalmente verrebbe definita la sua “validità”, la quale invece sarebbe espressiva della sua efficacia cd. “*primaria e diretta*”¹¹⁷.

In tale ottica, un atto amministrativo “nullo”, pur essendo per defini-

cui è deputato. Si badi: non inidoneo ad una cura “corretta”, “giusta”, “ragionevole”, “congrua” dell’interesse pubblico, ma inidoneo *tout court*. Sullo stesso piano dell’ineseguitibilità “formale” (considerata nell’ottica della sua attitudine, in determinati casi, ad impedire “a monte” l’esercizio della funzione amministrativa per difetto degli elementi necessari ad identificare i termini specifici di tale cura) potrebbe quindi porsi l’atto che, pur completo nei suoi “tasselli” formali, tuttavia – per l’inserimento in essi, ad esempio, di dati “irreali” (anche *giuridicamente* “irreali”, come nel caso, appunto, del soggetto passivo inesistente) – non è in grado di incidere in alcun modo né su posizioni *giuridiche*, né sulla realtà *materiale*, ossia – anche qui – *inidoneo a qualsivoglia “cura” dell’interesse pubblico tout court*. Sotto questo profilo emerge l’adeguatezza del concetto di “inesistenza giuridica” dell’atto (in tal caso) impositivo. Sebbene formalmente in grado di definire il presupposto di imposta (effetti primari), l’inattitudine dell’atto ad una sua qualsivoglia esecuzione (effetti secondari) rende semplicemente non necessaria (ed inutile) una qualsivoglia forma di tutela. Diversamente, cfr. S. ZAGÀ, *op. cit.*, pp. 72-74, il quale prospetta comunque una tutela avverso l’atto qualificato come “inesistente”, con ciò tuttavia lasciando trasparire un uso “improprio” del concetto.

¹¹⁷ In ciò sta il nucleo della interessante (e qui condivisa) tesi di F. LUCIANI, *op. cit.*, 137 ss.: il provvedimento amministrativo (ancorché nullo, dunque privo *ab origine* di qualsivoglia efficacia giuridica) è, in quanto tale (ossia in quanto atto della p.a., per la sua astratta riferibilità ad essa), comunque suscettibile di esecuzione materiale. Come chiaramente osservato, “l’inefficacia resta legata alla condizione di nullità del provvedimento, l’esecutività è conseguenza della sua rilevanza giuridica”, talché – si prosegue – “la condizione di nullità non impedisce al provvedimento di avere esecuzione pressoché automatica [...]”; il collegamento tra inefficacia ed in eseguitibilità viene temporaneamente sospeso e ripristinato solo in un secondo momento, ad esecuzione avvenuta, quando l’ordinamento affronta (principalmente in sede giurisdizionale) il problema degli effetti indiretti di quell’esecuzione, scegliendo se debba conservarsi il già eseguito (sostituendo la misura reale con la misura risarcitoria) ovvero se l’inefficacia debba prevalere sull’esecuzione *sine titulo*. Anche per la nullità vale quanto (da tempo) sostenuto per l’esecuzione dell’atto illegittimo: l’amministrazione esegue prescindendo dalla legittimità dell’atto, dovendo essere tale questione sottoposta in un secondo tempo al giudice” (così, *ivi*, 151-152). Su questa linea, ed alla luce della necessaria legalità dell’azione amministrativa (anche esecutiva), si distingue (*ivi*, spec. 164 ss.) tra *legalità dell’atto* e *legittimità della sua esecuzione*, la prima da verificare in relazione alla fattispecie attributiva e regolativa del potere e della funzione amministrativa (fonte della cd. efficacia *primaria o diretta* dell’atto, solo rispetto alla quale si potrà parlare di “nullità” o “illegittimità” dello stesso), la seconda da valutare in relazione alla fattispecie normativa che ne regola l’esecuzione (fonte della cd. efficacia *secondaria o indiretta* dell’atto, “indiretta” perché non immediatamente e direttamente voluta dai soggetti destinatari dello stesso). Dinanzi ad un atto “invalido” (privo quindi di efficacia diretta), ma comunque “esistente” (dunque, dotato di efficacia indiretta) ed eseguito, l’ordinamento potrà decidere, sulla base di una valutazione discrezionale del legislatore, se: *i*) far prevalere la inefficacia diretta su quella indiretta e predisporre strumenti giuridici ed operativi per il ripristino dello *status quo*; *ii*) introdurre delle “contro-regole” di *conservazione* dell’atto (contrarie cioè alla regole generale, implicita, di prevalenza dell’inefficacia diretta sull’efficacia indiretta), quali ad esempio l’impugnabilità entro termini decadenziali, la sanabilità del vizio o la conversione dell’atto, ecc... (*ivi*, 178 ss.). In una prospettiva analoga, si veda altresì P. FORTE, *op. cit.*, 189-190.

zione incapace di produrre alcun effetto giuridico *primario*, sarebbe dunque comunque “esistente” se (anche solo *astrattamente*) *imputabile alla pubblica amministrazione* e formalmente e sostanzialmente *eseguibile* (ed in ciò sarebbe dotato di efficacia cd. *secondaria* ed *indiretta*)¹¹⁸.

6.1. (segue): pregi teorici dell’approccio teorico adottato: (i) in generale, con riferimento agli atti amministrativi

Questa teoria, a sommosso avviso di chi scrive, merita particolare attenzione perché fornisce un utile e adeguato impianto concettuale e metodologico per affrontare il tema del rapporto tra “inesistenza giuridica” ed “invalidità” degli atti amministrativi ed impositivi.

In primo luogo, essa riesce infatti a “separare” il parametro normativo per valutare l’*esistenza giuridica* dell’atto dal parametro normativo per valutarne la (*in*)*validità*, il primo essendo fornito dalle discipline che regolano l’*imputabilità degli atti alla amministrazione* e la loro *formale e materiale eseguibilità*; il secondo dalla disciplina che, in senso lato, regola il *potere giuridico* di cui l’atto è espressione, con ciò – si osservi – *oggettivizzandone sul piano normativo il confine*.

Altrimenti detto, se si vuole giudicare dell’“esistenza giuridica” di un atto, si deve confrontare quest’ultimo con le discipline anzidette (imputabilità all’amministrazione, eseguibilità) e verificarne la concomitante (e piena) corrispondenza; se si vuole giudicare della “validità” dell’atto, si deve confrontarlo col proprio PV, ossia la disciplina che ne regola funzione e struttura. È chiaro che un simile criterio si regge (ed è corollario), innanzitutto, del “modo dell’equiparazione” che generalmente connota l’agire amministrativo nel nostro ordinamento¹¹⁹. Il fatto cioè che un atto ove (anche solo *astrattamente*) riferibile alla pubblica amministrazione sia per ciò stesso *imperativo*, ossia suscettibile di imporsi coattivamente agli amministrati *a prescindere dalla sua validità o invalidità*; validità o invalidità che potrà essere – ma solo in un secondo momento – accertata giudizialmente o in sede amministrativa (per es. nell’esercizio del potere di autotutela della pubblica amministrazione) e che, a seconda dei casi, potrà determinare o la rimozione degli effetti giuridici dell’atto (annullamento), o l’accertamento della sua inefficacia *ab origine* (nullità) e, eventualmente, l’eliminazione delle conseguenze *materiali* derivanti della sua concreta esecuzione (cui si affianca altresì il risarcimento dei danni

¹¹⁸ Similmente, nella prospettiva di disarticolare la tradizionale impostazione teorica che lega inscindibilmente “imperfezione-invalidità-inefficacia”, attesa la sua inidoneità a cogliere e spiegare il fenomeno dell’atto invalido, ma efficace o la difficoltà di fondare l’idea dell’atto inefficace in quanto invalido, si veda M. TRIMARCHI, *op. cit.*, *passim*.

¹¹⁹ Sul cui fondamento teorico, cfr. F. LUCIANI, *op. cit.*, 161 ss.

da quest'ultima provocati, ove sussistenti)¹²⁰. Ed è altrettanto chiaro come ciò discenda dal modo di intendere teoricamente il senso di "esistenza giuridica" sopra indicato¹²¹.

In secondo luogo, questa impostazione aiuta a meglio comprendere (e a ricondurre entro un discorso razionale ed oggettivo) il vero senso che – di volta in volta – sembra celarsi dietro *l'uso*, nel linguaggio dottrinale e giurisprudenziale, del concetto di "gravità" del vizio, quale fattore comunemente ed intuitivamente posto a discriminare tra "inesistenza" e "nullità" (*rectius*: "invalidità") degli atti giuridici, sulla cui problematicità ci si è già soffermati. Gli elementi necessari per la "esistenza giuridica" dell'atto (imputazione all'amministrazione e eseguibilità, entrambi anche solo potenziali) infatti *normalmente concorrono anche a definirne il paradigma di "validità"*. Frequentemente vi è una sorta di "intersezione" o, se si vuole, di "parziale comunanza" tra gli elementi propri del paradigma di "esistenza" e quelli del paradigma di "validità" dell'atto. È ciò che talvolta spinge gli interpreti a cadere (forse inconsapevolmente) *in quella "illusione ottica" che è la teorica della "gravità" del vizio*. Le anomalie dell'atto (amministrativo, ma anche impositivo) di solito apprezzate come "più gravi", e suscettibili per ciò stesso di determinarne l'"inesistenza giuridica", a ben vedere esprimono infatti *nel contempo* sia (i) un *vizio del potere* che (ii) un *difetto di imputabilità dell'atto all'amministrazione e/o di eseguibilità materiale*. Il problema della concreta "gravità" del vizio non appare cioè, in questa prospettiva, un problema "di peso" o di maggiore o minore "distanza" dal paradigma normativo astratto di "validità" dell'atto, ma di idoneità dello stesso ad integrare *innanzitutto e prioritariamente* le (diverse ed autonome) fat-

¹²⁰ F. LUCIANI, *op. cit.*, 169.

¹²¹ Ed infatti, si potrebbe eccepire una "circolarità" nel ragionamento posto alla base della distinzione tra "inesistenza" e "nullità" degli atti impositivi qui proposta: è "inesistente" l'atto in quanto "ineseguibile" o questo è "ineseguibile" in quanto "inesistente"? Altrimenti detto: l'"ineseguibilità" dell'atto è *causa o effetto* della sua "inesistenza"? (nel senso che la non eseguibilità sia "effetto" e non "causa" dell'"inesistenza" giuridica dell'atto amministrativo, si pongono, ad esempio, A. CROSETTI, A. GIUFFRIDA, *Lineamenti di diritto amministrativo*, cit., 210). Sembrerebbe infatti, *prima facie*, indifferente rispondere nel primo o nell'altro senso, rendendo così la scelta arbitraria e, dunque, lo schema proposto "ideologico". Ebbene, si deve effettivamente ammettere – anzi, ribadire – la matrice, in ultima analisi, *ideologica* di tale schema teorico, la quale (come ogni lettura *latu sensu* "ideologica" del diritto) costituisce di certo un limite di fondo alla validità di tale tesi. Ma – ed è questo il punto – l'"ideologia" non dovrebbe ravvisarsi nell'idea per cui l'"ineseguibilità" sarebbe (con)causa dell'"inesistenza giuridica" dell'atto (piuttosto che il suo effetto), ma più a monte, nell'idea – mutuata dagli studi di teoria generale citati in precedenza – per cui: (i) l'"esistenza" di un atto giuridico dipenderebbe dalla sua efficacia e che, soprattutto, (ii) tale efficacia andrebbe valutata non solo in relazione alla fattispecie normativa che regola l'atto (in via, si è detto, "primaria"), ma *in relazione a qualunque fattispecie normativa presente nell'ordinamento giuridico* che contempli l'atto come idoneo a produrre una qualsiasi modificazione della realtà giuridica e/o materiale (in tal caso individuata nelle fattispecie che regolano l'esecuzione dell'atto, da cui i suoi effetti "secondari").

tispecie normative di imputabilità ed eseguibilità, da considerare comunque autonome rispetto al paradigma normativo di validità, sebbene anche in esso solitamente ricomprese.

6.2. (segue): (ii) in particolare, con riferimento agli atti impositivi

In terzo luogo, e per quanto qui di specifico interesse, lo schema teorico descritto nel precedente capitolo sembra calzare perfettamente anche all'azione dell'amministrazione finanziaria.

In particolare, sotto quest'ultimo aspetto, esso mostra di sposarsi perfettamente con quella ricostruzione della dinamica attuativa del prelievo¹²² incentrata sulla distinzione, sul piano *funzionale*, tra “fase di accertamento” e “fase di riscossione”¹²³ e, sul piano *strutturale*, tra “fattispecie dell'accertamento” e “fattispecie della riscossione”: le prime tese a fornire progressivamente una (sempre più “nitida” e meno approssimativa) “fotografia” del presupposto d'imposta, attraverso l'aggancio sia *fatti successivi* al suo perfezionarsi (dichiarazioni; atti di accertamento globali, parziali, integrativi; decisioni del giudice tributario), che a *fatti pregressi* (acconti di imposta, ritenute alla fonte); le seconde tese ad adeguare l'esecuzione del prelievo a quanto emergente dalle prime, stabilendo obblighi di riscossione e diritti di restituzione di quanto eventualmente già versato in eccesso¹²⁴. “Tasselli” – questi ultimi – espressivi di quella che un tempo era detta (indistintamente) “obbligazione tributaria”.

¹²² Per tale ricostruzione teorica, qui pienamente condivisa, si veda, in special modo, A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1984, I, p. 225 ss.; *Id.*, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 255 ss., p. 458 ss.; *Id.*, *Accertamento tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, I, Roma, 1992; *Id.*, *Accertamento tributario. I. Teoria generale*, in *Enc. giur. Treccani*, I, Roma, agg. 2006; *Id.*, *L'accertamento*, in *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, p. 59 ss.; nonché, da ultimo, *Id.*, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2012, p. 397 ss., spec. p. 404 ss.

¹²³ La prima (*fase di accertamento*) finalizzata, nel suo complesso, al controllo dell'intero comportamento del contribuente, a verificare cioè il corretto adempimento da parte di quest'ultimo di tutti gli obblighi e le obbligazioni su di esso gravanti in forza della disciplina tributaria (obblighi formali e strumentali, dichiarativi, di versamento); la seconda (*fase di riscossione*) finalizzata all'attuazione concreta della pretesa attraverso la sua materiale esecuzione, anticipata (acconti di imposta, ritenute alla fonte) o successiva (in base alla dichiarazione, all'accertamento, a sentenza del giudice tributario), spontanea o coattiva: sul punto, si rinvia a A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, cit., p. 401 ss.

¹²⁴ A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 405: “la legge, accanto a fattispecie che riguardano fatti pregressi [acconti di imposta, ritenute alla fonte, n.d.a.] prevede fatti che rilevano sul piano dell'accertamento, i quali assumono rilievo quali fattispecie della riscossione [dichiarazioni, accertamenti, decisioni del giudice tributario, n.d.a.]. In sostanza, accanto a fattispecie che rilevano sul piano della riscossione, le fattispecie dell'accertamento hanno appunto la funzione di garantire il costante collegamento della riscossione anticipata, e magari a carico di altri soggetti, con la capacità contributiva manifestata dal presupposto e riferita al soggetto passivo del tributo”.

Una distinzione strutturale, tuttavia *teleologicamente* unitaria, essendo l'intera dinamica attuativa pur sempre finalizzata, nel suo complesso, all'acquisizione del "giusto tributo"¹²⁵: a determinare cioè il prelievo in base alla *disciplina tributaria sostanziale*, "collante" delle due fasi di attuazione del prelievo e garanzia di una tassazione secondo il principio di capacità contributiva¹²⁶.

Ebbene, è proprio in questa ottica che, con più specifico riferimento agli effetti giuridici dell'atto di accertamento, si è caldeggiata una "rigorosa separazione delle due prospettive" di analisi, ossia quella relativa all'accertamento, dunque alla *determinazione del presupposto* e quella relativa alla *riscossione del tributo*¹²⁷. Il che – non può non notarsi – riecheggia (in un certo senso precorrendone storicamente l'elaborazione) la distinzione tra "efficacia primaria" ed "efficacia secondaria" dell'atto amministrativo elaborata dalla dottrina amministrativistica cui si è detto¹²⁸.

Ebbene, operando un fecondo innesto tra le due teorie, si può ritenere che, per stabilire se un atto impositivo sia giuridicamente "inesistente", si debba essenzialmente volgere lo sguardo alla normativa in tema di *attribuzioni e competenze dell'amministrazione finanziaria*, da un lato, e a quella *sulla riscossione*, dall'altro. Ciò al fine di verificare infatti, caso per caso, se l'atto in esame sia (i) (anche solo *astrattamente*) *referibile a quest'ultima (amministrazione)* e sia (ii) (anche solo *potenzialmente*) *dalla medesima eseguibile*. In questa prospettiva, l'atto impositivo "inesistente" sarebbe (non tanto quello viziato "più gravemente", bensì) quello *non imputabile all'amministrazione finanziaria e/o inidoneo ad essere eseguito, giuridicamente e/o materialmente, dall'amministrazione finanziaria*¹²⁹. Il che induce ad alcune osservazioni.

La prima osservazione è che, come detto, nella misura in cui gli elementi costitutivi delle fattispecie normative di *imposizione e di accertamento* (in base

¹²⁵ Così, A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 413.

¹²⁶ In tal senso, ampiamente, A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, pp. 414-415; sulla funzione di concorso di tutti alle spese pubbliche (*ex art. 53 Cost.*) quale "criterio qualificatore ed unificante" di tutte le attività poste in essere in base all'ordinamento tributario dall'apparato pubblico e dai privati (sia in veste di contribuenti che in latro ruolo: ad es. sostituti e responsabili d'imposta), si veda su tutti A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 273 ss.

¹²⁷ Cfr., in special modo, A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 453 ss., spec. 459.

¹²⁸ Cfr. *retro*, par. 6.1.

¹²⁹ In particolare, a dimostrazione della adeguatezza dell'impianto teorico qui adottato, può porsi il principio della cd. *astrattezza del ruolo*, oggi certamente estensibile anche agli atti di accertamento cd. "impoesattivi", il quale – come noto – scinde e, soprattutto, rende funzionalmente e normativamente indipendenti i profili di (in)validità dell'accertamento e quelli inerenti la sua "eseguibilità" coattiva. Sul principio di astrattezza del ruolo, si veda, da ultimo ed ampiamente, A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2007, p. 27 ss.; G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica delle entrate pubbliche*, Milano, 2010; nel senso dell'irrelevanza della cd. "concentrazione della riscossione nell'accertamento" sullo schema ricostruttivo sopraindicato, espressamente A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, cit., p. 415, nota 37.

alle quali si formula il giudizio di “validità/invalidità”, sostanziale e formale, dell’atto) e gli elementi costitutivi della fattispecie di *attribuzione dei poteri al fisco* e di *riscossione coattiva* (in base alla quale si formula il giudizio di “esistenza/inesistenza” giuridica dell’atto) sono i medesimi, si potrebbe avere quella “illusione ottica” cui si è fatto cenno, e che induce a porre sullo stesso piano “inesistenza” e “nullità” (*rectius*: invalidità)¹³⁰ degli atti amministrativi ed a risolvere in termini *quantitativi* (minore/maggiore “gravità”) il problema della loro distinzione. Solitamente, infatti, vi è – sul piano *positivo* – una sorta di “*continenza*” tra le prime fattispecie e la seconda. Gli elementi costitutivi delle fattispecie di accertamento sono infatti normalmente più numerosi e comprendono in sé buona parte degli elementi costitutivi delle fattispecie di riscossione, specie a seguito dell’introduzione nel nostro sistema dell’atto di accertamento “impo-esattivo”, che assomma in un unico atto le due funzioni. Da qui il difetto di questi ultimi (elementi costitutivi della fattispecie di *riscossione*) può essere erroneamente ricondotto all’area della invalidità, piuttosto che (forse più propriamente) a quella dell’“inesistenza”. Questa continenza – si osserva – certamente dipende dalla concreta morfologia delle suddette fattispecie impressa loro dal legislatore storico; e certamente tra di essi vi possono essere legami (per così dire) “ontologici” (ossia vi sono alcuni elementi che *necessariamente* devono accomunare gli atti di accertamento e gli atti della riscossione e dalla cui sussistenza o meno dipende anche l’esistenza o l’inesistenza dell’atto), ma ciò non elimina la necessità logica-giuridica di una loro distinzione.

La seconda osservazione riguarda il ruolo della “eseguibilità” dell’atto impositivo ai fini della sua “esistenza”, elemento che infatti non potrebbe “funzionare” in relazione ad una serie di atti dell’amministrazione finanziaria, da taluno efficacemente definiti “avvisi senza imposta”, *per definizione non suscettibili di alcuna esecuzione*, né spontanea né forzata. Trattasi cioè di quegli atti di accertamento che non prevedono la liquidazione di un (maggior) tributo da pagare o perché *non vi è* un (maggior) tributo da pagare (ad esempio, l’atto di rettifica in diminuzione delle perdite fiscalmente rilevanti) o perché il (maggior) tributo fa capo *ad altro soggetto* (ad esempio, l’atto di rettifica dei redditi delle società o degli enti tassati “per trasparenza”)¹³¹. Anche qui va

¹³⁰ Il tentativo di distinguere l’“inesistenza” dalla “nullità” dell’atto sembra dipendere, a sommosso avviso di chi scrive, dalla comune *percezione* dei vizi di “nullità” quali “ultima frontiera dell’invalidità dell’atto”; vizi oltre i quali quest’ultimo sarebbe talmente compromesso sul piano strutturale da perdere la stessa identità di atto amministrativo (così ricadendo, irrimediabilmente, nell’area del “non giuridicamente rilevante”). Trattasi ovviamente, anche qui, di una lettura in termini “quantitativi” dei rapporti tra rilevanza giuridica ed invalidità.

¹³¹ Usa tale locuzione F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 1, cit., 205. Il discorso potrebbe estendersi anche agli altri atti dell’amministrazione finanziaria ad effetti – per così dire – “reali”, ossia suscettibili (non di far sorgere un obbligo o obbligazione in capo al destinatario, da eseguire concretamente, ma) di incidere direttamente sulla sua sfera giuridica soggettiva, realizzando *ex se*

dato atto di come simile obiezione colga in parte nel segno. Mette in evidenza cioè un ulteriore limite della tesi qui prospettata, il suo non perfetto “calzare” a *tutti* gli atti impositivi; un limite che però – sia consentito osservare – ben potrebbe essere in larga misura ridimensionato. Da un lato, infatti, non è detto che gli atti sopraccitati non siano mai *concretamente* “eseguibili” (si pensi, ad esempio, alla riscossione delle sanzioni amministrative in essi eventualmente comminate); dall’altro, è sempre presente la possibilità di “ri-adattare” lo schema proposto semplicemente considerando, in tali casi, rilevante ai fini dell’“esistenza” giuridica dell’atto *la sola riferibilità dello stesso all’amministrazione finanziaria*, e non anche l’eseguitività (ossia esclusivamente la prima delle due condizioni di “esistenza” suindicate).

6.3. La possibilità di atti impositivi “giuridicamente inesistenti” come ipotesi “di scuola”: cenni

Sul fronte della “esistenza giuridica” degli atti impositivi, va tuttavia osservato come ipotesi di “inesistenza” – intesa in senso proprio, ossia irrilevanza giuridica dell’atto (pur) materialmente esistente – siano pressoché “di scuola”.

Brevemente. Quanto alla possibilità di atti impositivi “*non riferibili all’amministrazione finanziaria*”, questa si limita al caso estremo dell’atto che – nel suo complesso, alla luce di un *giudizio fattuale globale* – non appaia *ictu oculi* riconducibile ad un determinato e specifico ufficio dell’amministrazione finanziaria. Non sembra invece potersi darsi rilievo al “vizio di sottoscrizione”, esso potendo entrare in gioco solo indirettamente (quando nemmeno dalla sottoscrizione si coglie la provenienza dell’atto da un funzionario del fisco), ma mai *ex se*, potendo al limite dar luogo a forme di “invalidità”, in linea di principio di “annullabilità”, ovvero – volendo, alla luce delle possibili patologie del rapporto tra funzionario-sottoscrittore e ufficio, ove un domani dovesse essere iscritto all’interno della cd. firma digitale – di “nullità” in senso proprio¹³².

Per ciò che riguarda invece *la “non eseguitività” dell’atto*, anch’essa appare

l’interesse pubblico senza necessità del *medium* di altro atto o attività. Tuttavia, sembra difficile individuare ipotesi del genere, atteso che anche alcuni atti del fisco non propriamente “impositivi”, ma strumentali ad una più celere e/o sicura acquisizione del tributo – quali, ad esempio, l’ipoteca esattoriale, il fermo di beni mobili registrati (artt. 77 e 86 d.p.r. n. 602/1973) – richiedono, per poter dispiegare i loro effetti giuridici “primari”, comunque di una qualche forma di “esecuzione” in senso lato (l’iscrizione dell’ipoteca e del fermo da parte del conservatore dei registri). In ordine agli atti che dispongono tali garanzie ben può predicarsi l’inesistenza giuridica ove in essi, ad esempio, dovessero difettare elementi necessari per la loro “eseguitività” (iscrizione).

¹³² Sul tema, per più ampie considerazioni e riferimenti, F. PEPE, *oVizio di “sottoscrizione”*, cit., 127 ss.

oggi per lo più una ipotesi di scuola. Certamente tale è la prospettiva di una “non eseguibilità *formale*”, ciò potendo aversi quando mancano nell’atto impositivo addirittura l’indicazione del debitore o dell’ammontare del debito o della sua “causale” (tributo, annualità), ossia elementi che non solo escluderebbero *formalmente* l’iscrizione a ruolo e, oggi, l’“affido in carico” del tributo in favore dell’Agente della riscossione, ma che – ancor prima e per ragioni (per così dire) “ontologiche” – impedirebbero a quest’ultimo di agire in via esecutiva, *anche ove volesse* (atteso che non sarebbe possibile, infatti, compiere un’attività esecutiva senza sapere nei confronti di chi agire, per quale ammontare ed in relazione a quale tributo).

Ma anche la prospettiva di forma di “non eseguibilità *sostanziale*”, in passato ricondotte al caso dell’accertamento nei confronti delle società cancellate dal registro delle imprese¹³³, appare oggi (sebbene in modo quanto mai opinabile) normativamente esclusa¹³⁴.

7. Le forme di “invalidità” degli atti impositivi: (i) la stretta “settoriale” del problema

Definito il senso della “inesistenza giuridica” degli atti (amministrativi ed impositivi), identificata la (ristrettissima) area di estensione del fenomeno, si tratta ora di entrare nel campo delle “invalidità”, per valutare se – come da giurisprudenza pressoché costante e da dottrina maggioritaria – effettivamente nel settore tributario debba darsi un solo regime di invalidità (di “illegittimità-annullabilità”), ovvero possa il sistema essere almeno potenzialmente aperto ad altre forme di reazione dell’ordinamento alle patologie dell’azione

¹³³ Sul punto, per ampi riferimenti giurisprudenziali, si rinvia a F. PEPE, *Contributo*, cit., p. 43 ss.

¹³⁴ Come noto, l’art. 28, comma 4 d.lgs. n. 175/2014 ha sancito la persistenza in vita delle società già cancellate dal registro delle imprese *ai soli fini tributari* (ossia ai soli fini della notifica di atti impositivi e processuali-tributari). Di questa disposizione – tra i suoi tanti profili di criticità – si è messa in luce la sostanziale inutilità. Il mantenimento in vita *solo formale* della società, senza preservarne altresì la *sostanza patrimoniale* (obiettivo che invece contraddistinguerebbe la finzione ex art. 10 l. fall.) si può infatti giustificare solo alla luce dell’art. 36 d.p.r. n. 602/1973; considerarlo cioè servente alla formazione di un titolo *definitivo* nei confronti della società, ma spendibile esecutivamente nei confronti degli ex-soci, liquidatori e amministratori ai sensi di quest’ultima disposizione. Tralasciando l’inutilità di una simile complicata dinamica, va tuttavia osservato come, in questa prospettiva, si eviti l’assurdo logico-giuridico della “validità” *imposta per legge* ad un atto giuridicamente “inesistente”; ritenendolo cioè non atto connotato da una *propria* autonoma funzione impositiva, bensì semplice “tassello” di una fattispecie normativa ben più complessa ed ampia (quella ex art. 36 cit.): in tal senso, e per più ampie considerazioni critiche, sia consentito il rinvio a F. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, in Riv. dir. trib., 2016, I, p. 39 ss., spec. pp. 60-67; *Id.*, *La irrazionale “stabilizzazione” fiscale delle società estinte ed il campo avverso*, in *Giur. cost.*, 2020, 1644 ss., ove per ulteriori riferimenti bibliografici.

impositiva. Sul punto occorre svolgere alcune considerazioni preliminari estremamente importanti.

Innanzitutto, se noi osserviamo con attenzione la storia e le vie di sviluppo dei regimi di invalidità in ogni settore del diritto, possiamo individuare alcuni punti comuni, dei “minimi comuni denominatori” del fenomeno¹³⁵. Come già accennato, ogni disciplina dell’invalidità, sul piano *funzionale*, appare orientata a *dare una regola alle “patologie” dell’agire giuridico*, a definirne le modalità di “riassorbimento” nel sistema giuridico e sociale stabilendone le conseguenze *sostanziali* (efficacia giuridica) e *processuali* (legittimazione, modalità e termini dell’azione). Questa comune e trasversale funzione solleva inevitabilmente un problema (gius-politico) di *giustizia sostanziale*, ossia di adeguatezza (*i.e.* di ragionevolezza e proporzionalità) del regime di invalidità al singolo vizio, problema che – a sua volta – manifesta una *struttura costante*, ma *soluzioni inevitabilmente differenziate*.

Si è già evidenziato¹³⁶ come il problema implichi la ponderazione tra due interessi contrapposti: tra la *legalità* dell’azione giuridica, da un lato, e la *certezza-stabilità dei rapporti giuridici*, dall’altro. Questa osservazione, diffusa in dottrina e certamente corretta¹³⁷, tuttavia lascia in ombra un fatto fondamentale: il fatto che dietro al vago e “neutrale” riferimento a “legalità” e “certezza-stabilità” dei rapporti giuridici (quali “poli dialettici” del giudizio di invalidità) vi sono pur sempre *specifici interessi e valori contenutisticamente qualificati*, oververosia: (a) *l’interesse (o gli interessi) sotteso(i) al requisito mancante*, leso dal vizio e la cui “legalità” è quindi in gioco; e (b) *l’interesse (o gli interessi) sotteso(i) alla stabilità dell’atto ed alla certezza suo “risultato” (giuridico o materiale)*. Questa “colorazione assiologica” dei regimi di invalidità ha diverse implicazioni, sia sul piano *contenutistico* e sostanziale, che su quello *concettuale* e formale.

Sotto il primo profilo, deve evidenziarsi la tendenza, comune in ogni branca del diritto, alla *diversificazione dei regimi di invalidità*; alla “creazione” – legislativa e, ancor prima, giurisprudenziale – di “regole” via via differenziate per settore, per istituto giuridico e per vizio, tali – appunto – da meglio soddisfare le specifiche esigenze di “giustizia sostanziale” poste dalle singole “patologie” nei vari contesti¹³⁸.

Si pensi, oltre a quanto già detto a proposito degli atti amministrativi, al

¹³⁵ Sulla presenza di “elementi comuni” alle discipline settoriali dell’invalidità, si veda G. CORSO, *op. cit.*, 85; nel senso che tra le diverse tradizionali forme di invalidità (nullità, annullabilità, inesistenza) possano emergere “note teoriche generali comuni”, e dunque sia utile in sede dogmatica e pratica utilizzare il concetto generale di “invalidità”, si veda R. TOMMASINI, *op. cit.*, 577.

¹³⁶ Cfr. *retro*, par. 3.2.2.

¹³⁷ P. CARNEVALE, *Validità*, cit., 6153-6154; nonché E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullit-annullabilità*, cit., 357.

¹³⁸ Si veda in tal senso, già G. CONSO, *Il concetto e le specie dell’invalidità*, Milano, 1955, 55 ss., 61.

regime di invalidità dei contratti, non più circoscritto al tradizionale binomio “nullità/annullabilità”, oramai articolato in nuove e variegate forme di “nullità”¹³⁹; alle diverse declinazioni dell’invalidità del matrimonio civile; all’invalidità del contratto di società o delle delibere assembleari, o alle forme di invalidità degli atti e delle sentenze nel processo civile¹⁴⁰ e nel processo penale.

Sotto il secondo profilo, va sottolineato che se, da un lato, la terminologia adottata per descrivere i regimi di invalidità in ogni settore manifesta una chiara *comune radice concettuale*, essendo le già menzionate nozioni di “nullità”,

¹³⁹ Allo stato della legislazione civile emerge infatti, accanto al comune regime di “annullabilità”, una *pluralità di regimi di “nullità”*, sia nell’ambito della normativa codicistica (cfr., ad esempio, artt. 1354, 1419, 1421, 1424, 1972, 2126 cod. civ.) che in varie leggi speciali e di settore (che introducono le cd. “nullità speciali di protezione”, a tutela di determinate categorie di soggetti contrattualmente più “deboli”: cfr. artt. 23, 24 d.lgs. n. 58/1998, TUF; artt. 117, 127 d.lgs. n. 353/1990, TUB; artt. 36, 63, 78, 124, 134 d.lgs. n. 206/2005, cod. cons.; art. 9 l. n. 192/1998; art. 2 d.lgs. n. 122/2005); una pluralità di regimi che hanno indotto acuta dottrina a ritenere che “la distinzione tra nullità e annullabilità sopravvive ormai solo in virtù della scelta di tipicità delle cause di annullamento” (così, M. RABITTI, *Art. 1418*, in E. Navarretta, A. Orestano (a cura di), *Dei contratti in generale*. Artt. 1387-1424, in *Comm. Cod. civ. diretto da E. Gabrielli*, vol. III, Torino, 2012, 539). Sui diversi regimi di invalidità nel diritto civile, nonché sull’evoluzione, in senso “polimorfico” della “nullità”, si veda R. SACCO, *Le invalidità*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. Rescigno, vol. 10, Torino, 2002, 599 ss., spec. 611 ss.; *Id.*, *Nullità e annullabilità*, in *Nss. D.I.*, XI, Torino, 1965, 455 ss.; V. ROPPO, *Il contratto*, in *Tratt. dir. priv.*, a cura di G. Iudica e P. Zatti, 2^a ed., Milano, 2011, 687 ss., spec. 785 ss.; G.B. FERRI, *Introduzione all’invalidità*, in A. di Majo, G.B. Ferri, M. Franzoni, *Il contratto in generale*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da M. Bessone, vol. XIII, t. VII, Torino, 2002, 3 ss.; A. di MAJO, *La nullità, ibidem*, 31 ss.; M. FRANZONI, *Il contratto annullabile, ibidem*, 165 ss.; F. GALGANO, *Il negozio giuridico*, in *Tratt. dir. civ. dir. comm.*, diretto da A. Cicu, F. Messine, L. Mengoni e continuato da P. Schlesinger, vol. III, t. 1, Milano, 2002, 267 ss.; R. SACCO, G. DE NOVA, *Il contratto*, t. II, in *Tratt. dir. Civ.*, diretto da R. Sacco, Torino, 2004, 493 ss.; A. GENTILI, *Le invalidità*, in *Tratt. contr.*, diretto da P. Rescigno, vol. I, t. 2, Torino, 1999, 1257 ss.; *Id.*, (a cura di), *Rimedi – 1*, in *Tratt. contr.*, diretto da V. Roppo, vol. IV, Milano, 2006).

¹⁴⁰ Anche nel diritto processuale civile si manifesta una pluralità di regimi di invalidità, dei quali il concetto di “nullità” risulta unitario solo nel *nomen iuris* (“nullità”), ma *composito* nella sostanza, essendovi sia “nullità” relative e assolute, sanabili ed insanabili, estensibili e non estensibili, totali e parziali, a seconda della singola fattispecie viziata (si veda, senza pretesa di completezza, S. SATTA, C. PUNZI, *Diritto processuale civile*, 13^a ed. a cura di C. Punzi, Padova, 2000, 241 ss.; G.F. RICCI, *Diritto processuale civile*, vol. I. Disposizioni generali, 7^a ed., Torino, 2017, 291 ss.; E. REDENTI, M. VELLANI, *Diritto processuale civile*, con la collaborazione di C. Vellani, Milano, 2011, 111 ss.; L. MONTESANO, G. ARIETA, *Trattato di diritto processuale civile*, vol. I-1, Padova, 2001, 805 ss.; G. MONTELEONE, *Manuale di diritto processuale civile*, Vol. I: Disposizioni generali. I processi di cognizione di I grado. Le impugnazioni, Milano, 2018, 538-540; L.P. COMOGGIO, C. FERRI, M. TARUFFO, *Lezioni sul processo civile. I. Il processo ordinario di cognizione*, Bologna, 2011, 395 ss.; C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile (vol. I)*, 431 ss.). Anch’essa esprime dunque una disciplina dettata con a mente le esigenze ed i principi “interni” al diritto processuale civile (in special modo, di economia processuale e di certezza: su questi aspetti, si veda, in particolare, C. MANDRIOLI, *op. cit.*, 443 ss.; E. REDENTI, M. VELLANI, *op. cit.*, 112; L.P. COMOGGIO, C. FERRI, M. TARUFFO, *op. cit.*, 396).

“annullabilità” – concetti di matrice civilistica e pandettistica¹⁴¹ – presenti nel lessico di ogni settore dell’ordinamento¹⁴², tanto da potersi ritenere “concetti dogmatici”¹⁴³; dall’altro, altrettanto evidentemente, i medesimi termini hanno espresso ed esprimono diverse “regole” d’invalidità nei diversi settori, in ragione delle specifiche esigenze che in essi le “patologie” dell’azione giuridica sollevavano. *Alla tendenziale omogeneità terminologica nei vari sistemi normativi, non ha corrisposto e non corrisponde – cioè – una omogeneità anche sostanziale, di contenuto.* Non abbisogna di dimostrazione il fatto che parlare (ad esempio) di “nullità” nel diritto civile, nel diritto amministrativo e nel diritto processuale significa richiamare discipline talvolta profondamente diverse.

Ad “unire” idealmente questi due profili (sostanziale e formale) è poi la circostanza che i due modelli-base di “nullità” e “annullabilità”, pur diversamente declinati nei vari contesti, da una parte, hanno subito – in molti casi – un processo “interno” ed “infra-settoriale” di *ulteriore moltiplicazione e specificazione*. Ne sono emerse cioè delle “varianti”, contraddistinte da una qualche “alterazione” della disciplina sostanziale o processuale del relativo modello “base”, sul piano contenutistico, e dalla *aggettivazione* dello stesso, sul piano terminologico (per es., nullità “assoluta”, “relativa”, “a regime intermedio”, “derivata”, “originaria”, “sanabile”, “insanabile”, “radicale”, ecc...); dall’altra, sono stati affiancati da ulteriori regimi riferiti ad altre “patologie” dell’agire giuridico, identificati da nuovi concetti (ad es., l’inutilizzabilità, l’inesistenza, l’inammissibilità, ecc...), in quanto contraddistinti da un qualche profilo di spiccata “specialità” (ad es., l’inutilizzabilità per l’essere riferita al non legittimo impiego di determinati mezzi di prova nel processo, inidoneo

¹⁴¹ La terminologia “nullità” e “annullabilità” è stata fatta propria dalla scuola pandettistica tedesca, partendo dalle fonti del diritto privato romano, attraverso un’opera di rielaborazione non priva di connotazioni ideologiche, mancando non solo una “consapevole sistemazione della fenomenologia dell’inefficacia del negozio giuridico da parte dei giuristi romani”, ma anche l’uso di una “precisa terminologia tecnica”, da cui la non piena adeguatezza del modo di intendere, oggi, i concetti di “nullità” e “annullabilità” rispetto alla esperienza romanistica: sul punto, M. TALAMANCA, *Elementi di diritto privato romano*, Milano, 2013, 110-111; *Id.*, *Istituzioni di diritto romano*, Milano, 1990, 223 ss.; M. BRUTTI, *Invaldità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 559 ss.

¹⁴² Sulla contaminazione del lessico dei diversi settore dell’ordinamento da parte dell’impianto concettuale civilistico in materia di invalidità, elaborato dalla pandettistica, si veda, per ampi riferimenti, P. PASSAGLIA, *L’invalidità procedurale dell’atto legislativo. Le esperienze italiana e francese a confronto*, Torino, 2002, 7 ss.

¹⁴³ “Nullità” quale espressione di un (modello teorico di) invalidità contraddistinto dall’inefficacia *ab origine* dell’atto (profilo sostanziale), rilevabile sempre, anche d’ufficio e da chiunque abbia interesse (profilo processuale); “annullabilità” quale espressione sintetica di un (modello teorico di) invalidità contraddistinto dalla temporanea (precaria) efficacia dell’atto (profilo sostanziale), rimuovibile *ex tunc* entro un certo termine (prescrizionale o decadenziale) e solo dai soggetti a ciò legittimati dalla legge (profilo processuale).

tuttavia a riverberarsi sugli atti processuali successivi, diversamente da quanto avverrebbe in linea di principio).

Tutto questo mostra un aspetto – non sempre colto dagli studiosi¹⁴⁴ – fondamentale per comprendere il fenomeno della “invalidità”, ossia l’inevitabile *settorialità delle discipline di invalidità* (sul piano *contenutistico*) e la (conseguente) *stipulatività dei relativi concetti*, legislativi e non (sul piano *terminologico*). Il che esclude – e questo è un punto che va sin d’ora tenuto bene a mente – che, sul piano della correttezza metodologica, si possa procedere ad una *acritica* trasposizione sia di discipline che di interpretazioni (delle discipline) della invalidità da un settore ad un altro. Altrimenti detto, ogni indagine sulla invalidità non potrà che essere *settoriale*.

Per questo – come già altrove evidenziato – il problema dell’applicazione (e dell’interpretazione) degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* cit. nel settore tributario si rivela un *falso problema*. Non solo perché trattasi di disposizioni nate in dipendenza di specifiche esigenze dell’attività amministrativa generale (in prevalenza discrezionale e diretta alla cura di interessi anche pretensivi), epilogo di una esperienza giurisprudenziale propria di quel settore, della quale costituiscono codificazione legislativa¹⁴⁵. Ma anche perché un loro tentativo di innesto, in via interpretativa, sul troncone degli atti impositivi – in linea di principio non impossibile, data la loro formulazione testuale sotto molti aspetti ampia ed indeterminata – *implicherebbe comunque una ri-ponderazione degli specifici valori ed interessi in gioco del settore tributario*, dunque “re-internalizzando” il problema e rendendo sostanzialmente inutile il riferimento a tali disposizioni, se non al solo fine di utilizzarle (formalisticamente) quali referenti (appigli?) legislativi a sostegno di decisioni che toccano il tema dell’invalidità ovvero (retoricamente) quali chiavi di lettura *aprioristiche* per giustificare un qualche modo di intendere il fenomeno invalidità nel diritto tributario (come ad esempio avvenuto nel caso, cui si è già fatto cenno, dell’“uso” giurisprudenziale dell’art. 21-*octies*, co. 2, l. n. 241/1990 al fine di sostenere la “non invalidità” del ruolo privo di sottoscrizione)¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Non sembra cogliere la “non neutralità assiologica” della “legalità” e della “certezza e stabilità dei rapporti giudici”, nella configurazione delle diverse discipline di invalidità, ad esempio, E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullit-annullabilità*, cit., 357 ss.

¹⁴⁵ F. PEPE, *Contributo*, cit., 63 ss.

¹⁴⁶ In tale frangente, tenuto conto dell’assenza di un’esplicita comminatoria di invalidità per la mancanza di tale elemento (espressamente richiesto dalla legge), la giurisprudenza mostra infatti, in sede applicativa, una tendenza a “de-quotare” il relativo vizio. La Cassazione sembra intuire il diverso rilievo della sottoscrizione nel ruolo rispetto a quanto avviene negli atti di accertamento. Mentre in questi ultimi, per la complessità ed opinabilità del relativo contenuto, conoscere la persona del sottoscrittore è essenziale non solo in una prospettiva *teleologica* (di “immedesimazione organica”), quanto *assiologica*, di garanzia per il contribuente della “competenza tecnica” di colui che assume su di sé la paternità e la responsabilità giuridica dell’atto; nel ruolo, l’impossibilità di

Al di là di tutto questo, c'è un ulteriore aspetto del fenomeno “invalidità” che va messo bene in luce e che, ai fini della presente ricerca, assume un aspetto fondamentale: la genesi “pretoria” dei regimi di invalidità.

7.1. (segue): (ii) il carattere “pretorio” dello sviluppo dei sistemi di invalidità e la sua “doverosità costituzionale”

Nell'evoluzione dei diversi sistemi di invalidità, in specie nel loro progressivo diversificarsi, ad assumere un ruolo propulsore – verrebbe da dire “creativo” – molto spesso sono stati i *giudici*. Si pensi a figure come l’“inesistenza” giuridica (sebbene frequentemente intesa in senso improprio, non secondo la sua valenza teorica generale, ma quale diverso *nomen iuris* della “nullità” radicale)¹⁴⁷, oppure – quanto meno fino a prima della l. n. 15/2005 – alla “nullità” nel diritto amministrativo¹⁴⁸ o, ancora, alla “irregolarità” degli atti amministrativi e processuali¹⁴⁹: tutte regole di invalidità (o di deroghe a regole dell'invalidità) di origine pretoria, non previste da nessuna disposizione espressa, ciononostante “viventi” ed operanti a pieno titolo nell'ordinamento; regole che poi lo stesso ordinamento – in un secondo momento – ha a volte provveduto a “canonizzare”, fornendone una formale copertura legale (come avvenuto per i regimi di “nullità” e “non annullabilità” di cui agli artt. 21-septies e 21-octies cit.).

Questo aspetto – la *genesì giurisdizionale di alcune importanti “regole” dell'invalidità* – oltre a toccare temi di teoria generale del diritto e di filosofia politica molto delicati su cui non è possibile in questa sede soffermarsi (il carattere “creativo” dell'opera dei giudici¹⁵⁰), è ai nostri fini estremamente importante.

incidere sul relativo contenuto da parte del sottoscrittore rende – con riferimento a tale atto – tale interesse inesistente, dunque (ragionevolmente) non meritevole di tutela. Ma trattasi, a ben vedere, di una valutazione *tutta “interna” al settore tributario*, frutto di un bilanciamento tra l'interesse sotteso alla legalità del ruolo, *sub species* presenza della sottoscrizione (recessivo, perché inesistente) e l'interesse sotteso alla stabilità dell'atto, ossia la pronta riscossione del tributo (preponderante). Il riferimento all'art. 21-octies cit. sembra dunque costituire solo un *escamotage* motivazionale, volto ad evitare una più articolata e complessa spiegazione “assiologica” delle (sostanzialmente condivisibili) ragioni di simile decisione. Unico margine concesso è il valore *indiretto* della sottoscrizione del ruolo, quale cioè possibile “sintomo” della non riferibilità “a monte” dell'atto alla stessa amministrazione finanziaria, che però è onere del contribuente provare in modo convincente, anche attraverso altri elementi; aspetto che però attiene non alla “invalidità” dell'atto, ma – come evidenziato – alla sua eventuale “inesistenza giuridica”. Per ampi riferimenti giurisprudenziali, cfr. *retro*, par. 1.1., nota 15.

¹⁴⁷ Cfr. *retro*, par. 5.3.

¹⁴⁸ Cfr. *retro*, par. 5.1.

¹⁴⁹ Cfr. *retro*, par. 4.3.

¹⁵⁰ Sul rapporto tra interpretazione e “creazione” del diritto, si veda, per una chiara rassegna delle varie teorie, R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, in *Tratt. dir. civ. dir. comm.*, già diretto da A.

Se si accoglie l'idea che – al di là di quanto esplicitamente stabilito dalla legge – i giudici possano (seppur in concreto, *inter partes*) elaborare “nuove” forme di invalidità nel diritto tributario, ebbene si coglie l'importanza di uno studio dell'invalidità in tale settore e, soprattutto, dell'elaborazione di una teoria dell'invalidità *di tale settore*, in grado di emanciparsi dal tanto frequente, quanto inutile e fuorviante riferimento alla l. n. 241/1990.

Ma si può accogliere questa idea, la possibilità cioè di “creazione” pretoria di nuove forme di invalidità? Ha un qualche fondamento (non ideologico, ma) *normativo* nel nostro ordinamento? E come evitare, in questa opera, possibili arbitrii da parte dei giudici, certamente incompatibili con la loro soggezione “alla legge” e con la sovranità parlamentare? Chi scrive ritiene che ciò non solo sia possibile, ma addirittura – oggi – *costituzionalmente opportuno*. Si osservi quanto segue.

Innanzitutto, si deve osservare come parlare di “creazione” di nuove forme di invalidità da parte dei giudici, anche alla luce della casistica emersa in altri settori, sia tecnicamente erroneo e concettualmente fuorviante. *Tecnicamente erroneo* perché, ovviamente e come ben noto, i giudici in sede decisoria non possono creare “discipline” *legali* in senso proprio (ossia “disposizioni”: enunciati normativi *generalì ed astratti*), bensì enucleare dall'ordinamento “norme”¹⁵¹: regole giuridiche da applicare al caso concreto e nei limiti dello stesso; *concettualmente fuorviante*, perché ciò che apparentemente – nel diritto giurisprudenziale “vivente” – sembrerebbe “creazione” (le virgolette sono d'obbligo) di nuove figure di invalidità ad opera dei giudici (esempi paradigmatici sono quelli della cd. “inesistenza” delle delibere assembleari e delle sentenze nel processo civile e penale)¹⁵², a ben vedere trattasi di null'altro che il frutto di una comune attività ermeneutica degli stessi. Essi procedono ad un adeguamento *in via interpretativa* delle regole di invalidità *positivamente sancite dal legislatore* alle specifiche “esigenze di giustizia” poste dal caso concreto; un adeguamento – ed è questa la particolarità – compiuto attraverso un ben preciso (e tutt'altro che ignoto) processo logico ed argomentativo, qual è il canone della cd. interpretazione “riduttiva” o “abrogante” (che dir si voglia)¹⁵³.

Nell'esperienza giurisprudenziale dei molti settori emerge infatti come la rilevazione – o forse, più spesso, la *intuizione* – della (concreta) irragionevolezza del regime di invalidità fissato dal legislatore, per eccesso o per difetto,

Cicu e F. Messineo, continuato da L. Mengoni, vol. I, t. 1, Milano, 1998, 99 ss.; *Id.*, *L'interpretazione dei documenti normativi*, *ibidem*, vol. II, Milano, 2004, 259 ss.

¹⁵¹ Sulla distinzione tra “disposizione” e “norma”, la letteratura è sterminata: sul tema, per riferimenti, si veda R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, cit., 15 ss.; *Id.*, *L'interpretazione dei documenti normativi*, cit., 99 ss.

¹⁵² Cfr. *retro*, par. 5.3.

¹⁵³ R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, cit., 163 ss.

conduca i giudici ad operare una “dissociazione” interna della fattispecie¹⁵⁴; ad apprezzare cioè, implicitamente e forse inconsapevolmente, (i) da una parte, le disposizioni regolanti i singoli regimi di invalidità come “defettibili”¹⁵⁵; (ii) dall’altra, e conseguentemente, a ritenere alcune circostanze del caso concreto (*rectius*: alcune peculiari “patologie” dell’azione giuridica) come “eccezioni implicite” alla disposizione, rispetto alle quali la “ragion d’essere” delle conseguenze sostanziali (efficacia giuridica) e/o processuali (termini e modalità dell’azione) del regime di invalidità, così come positivamente previste dalla legge, non si manifestano e, pertanto, si ritiene vadano concretamente “disapplicare”, secondo la nota massima bettiana *cessante ratione legis cessat et ipsa lex*¹⁵⁶.

Come affermato, questo approccio all’invalidità da parte dei giudici appare a chi scrive non solo possibile, perché sempre confinato nell’ambito della ordinaria attività interpretativa di questi organi¹⁵⁷, ma oggi perfino costituzionalmente opportuno. Non è il caso qui di soffermarsi sulla nota dottrina della cd. interpretazione “conforme” o “adeguatrice” a Costituzione, il cui obbligatorio e (infruttuoso) preventivo esperimento è oramai pacificamente richiesto come condizione di ammissibilità del giudizio incidentale di legittimità dinanzi alla Corte costituzionale¹⁵⁸. Basti qui osservare come questa dottrina (che poi altro non è che una forma di interpretazione sistematica anche alla luce della Costituzione)¹⁵⁹, coniugandosi con l’emancipazione del canone di “ragionevolezza” – quale autonomo parametro di costituzionalità delle leggi¹⁶⁰ – genera logicamente ed inevitabilmente l’obbligo dei giudici comuni di

¹⁵⁴ R. GUASTINI, *op. ult. cit.*, 163-164.

¹⁵⁵ Sulla “defettibilità” quale caratteristica non solo dei “principi”, ma anche delle “disposizioni”, si veda in special modo G. PINO, *Diritti e interpretazione. Il ragionamento giuridico nello Stato Costituzionale*, Bologna, 2010, 32 ss.; N. MACCORMICK, *Rhetoric and the Rule of Law. A Theory of Legal Reasoning*, Oxford, 2005, 240 ss.; P. CHIASSONI, *La defettibilità del diritto*, in *Materiali per una Storia della cultura giuridica*, 2008, 471 ss., spec. 491-494, 498.

¹⁵⁶ E. BETTI, *Interpretazione della legge e sua efficienza evolutiva*, in *Ius*, 1959, 197; sul senso poliforme di tale espressione, cfr. W. TWINING, D. MIERS, *Come far cose con regole*, Milano, 1990, 266-278.

¹⁵⁷ Ferma restando, ovviamente, la necessità che il giudice fornisca una *ragionevole e razionale giustificazione argomentativa* (i.e. motivazione) sia della “dissociazione” la fattispecie, sia dei termini di “disapplicazione” della “regola” positiva di invalidità in relazione alle circostanze poste dal caso concreto. Sull’interpretazione giuridica quale attività essenzialmente argomentativa, si veda R. ALEXI, *A Theory of Legal Argumentation. The Theory of Rational Discourse as Theory of Legal Justification*, Oxford, 1991.

¹⁵⁸ A. RUGGERI, A. SPADARO, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2019, 233 ss., ove ampi riferimenti; P. PERLINGIERI, *Giustizia secondo Costituzione ed ermeneutica. L’interpretazione c.d. adeguatrice*, in P. Femia (a cura di), *Interpretazione a fini applicativi e legittimità costituzionale*, Napoli, 2006, 1 ss.

¹⁵⁹ P. PERLINGIERI, *op. ult. cit.*, 61 ss.

¹⁶⁰ Sul canone di “ragionevolezza”, si vedano in special modo i contributi di G. SCACCIA, *Gli “strumenti” della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000; A. MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001; L. D’ANDREA, *Ragionevolezza e legittimazione del sistema*, Milano, 2005; F.

ri-condurre ogni disposizione entro il canone della (propria) ragionevolezza. Di interpretarle ed applicarle al caso concreto – pur *ictu oculi* testualmente riconducibile alla disposizione – se e solo se le “esigenze di giustizia” che quel caso solleva corrispondono alle “esigenze di giustizia” che la disposizione intende soddisfare (dunque alla sua *ratio*)¹⁶¹. In caso contrario, se ne darebbe una applicazione irragionevole o irrazionale, si fornirebbe una soluzione giuridica ad un problema diverso da quello che essa (soluzione) implicitamente presuppone e che, quindi, ne rappresenta la ragion d’essere *oggettiva*. Una simile eventualità, come esattamente osservato in dottrina¹⁶², non è certamente conforme alla logica informatrice della nostra Costituzione e dell’ordinamento giuridico nel suo complesso, del quale il principio di ragionevolezza rappresenta oramai principio di *moralità interna*¹⁶³.

Ebbene, ciò sembra imporsi anche alle discipline positive di invalidità eventualmente presenti nella legislazione. Di esse si può quindi ritenere che non vada data applicazione (vadano cioè *concretamente* “disapplicate”) se e nella misura in cui le regole in esse contenute (sostanziali e/o processuali), in relazione al concreto modo di configurarsi della “patologia” giuridica, appaiano *latu senso* “irragionevoli”. Ed in questa ottica – si ribadisce: forse inconsapevolmente – hanno operato i giudici nei vari settori del diritto, laddove dinanzi alle eccessive o insufficienti conseguenze di un determinato regime positivo hanno preferito optare per una “disapplicazione” dello stesso sotto qualche aspetto (ad es., in ordine alla rilevabilità d’ufficio o alla sanabilità del vizio o alla prescrittibilità della relativa azione, ecc...), onde ricondurre la “reazione” dell’ordinamento alla “patologia” entro i confini della “ragionevolezza”, ossia della sua “accettabilità” inter-soggettiva.

Sul punto, occorrono alcune piccole, ama fondamentali precisazioni. Anche perché talvolta un simile approccio “creativo” dei giudici può disorientare, se non spaventare, il giurista più tradizionalista, legato ad una ben precisa cultura giuridica, quella “gius-positivista” ed “analitica”, ancora ben presente tra molti studiosi ed operatori del diritto.

7.2. (segue): i limiti (teorici e pratici) all’opera “correttiva” degli interpreti

In primo luogo, va osservato che quest’opera “correttiva” dei giudici, per non essere stigmatizzata, implica (oltre ad una valorizzazione del principio

MODUGNO, *La ragionevolezza nella giustizia costituzionale*, Napoli, 2007; M. LA TORRE, *Sullo spirito mite delle leggi. Ragione, razionalità, ragionevolezza*, Napoli, 2012.

¹⁶¹ V. DE OTO, *Interpretazione abrogante, abrogazione tacita e incostituzionalità per irragionevolezza*, in P. Femia (a cura di), op. cit., 239 ss., spec. 261-263.

¹⁶² P. PERLINGIERI, op. cit., 65.

¹⁶³ M. LA TORRE, op. cit.

di “ragionevolezza”, anche e soprattutto) l'accettazione della cd. dottrina dell'interpretazione “adeguatrice”, cui si è detto e che ne rappresenta l'implicita premessa logica ed operativa. La quale è – per l'appunto – non una teoria, ma una *dottrina*; ossia esprime non un modo di *essere* dell'ermeneutica giudiziaria, ma una *direttiva metodologica* (un *dover essere*) storicamente *imposta* dalla Corte costituzionale ai giudici comuni e che – si osservi – è fondata su una ben precisa opzione *politica* circa il ruolo che essi (giudici) devono rivestire in uno Stato costituzionale e, conseguentemente, circa i termini che il controllo di costituzionalità delle leggi deve oggi assumere (da accentrato a diffuso): lo svolgere, anch'essi, il compito di “custodi” della Carta fondamentale, con potere e *dovere* di intervenire sulla legislazione, in termini restrittivi o estensivi, ove a quest'ultima non conforme, ancorché con efficacia solo *inter partes*. Chiaro dunque che chi non ne accetti i postulati *ideologici* – implicitamente accogliendo l'idea, o meglio l'opposta *ideologia* (o mitologia?)¹⁶⁴, dei giudici “bocca della legge” – mai potrà ammettere una simile modo di operare dei giudici, e questo non solo in relazione ai regimi di invalidità, ma in genere.

È poi altrettanto vero che il suddetto approccio operativo dei giudici, se ammesso, giustamente sollecita un interrogativo: in questa opera di “ragionevole disapplicazione” (in genere e, per quanto qui d'interesse) dei regimi di invalidità, il giudice incontra dei limiti o si apre per lui – pur limitatamente al caso concreto – spazio per (discutibilissime, se non inaccettabili) soluzioni *arbitrarie*? Va osservato, per inciso, che questa è l'obiezione (il timore?) che normalmente viene opposta dinanzi all'ammissibilità di una attività “creativa” dei giudici sul fronte dell'invalidità. Ebbene, sia consentito osservare che tale obiezione – pur pertinente – a ben vedere si rivela infondata.

La concreta “disapplicazione” della disciplina ad opera del giudice (*i.e.* la “dissociazione” della fattispecie con identificazione di “eccezioni implicite”), sebbene ne presupponga una minore pregnanza, tuttavia *non può mai prescindere del tutto dal dato testuale*. Se la lettera della disposizione che regola il regime di invalidità (come qualunque altra disposizione) appare inequivoca (ad es., nel senso di includere senza ombra di dubbio una fattispecie particolare, ben identificata), ne risulta infatti concretamente impossibile una qualsivoglia “riduzione” (tesa ad escludere quella fattispecie in funzione “adeguatrice” a “ragionevolezza”). In tal caso, l'unica via percorribile dal giudice, ove sia “sensibile” all'irragionevolezza del risultato applicativo, è eccepire l'illegittimità costituzionale della disposizione dinanzi alla Corte costituzionale (con eventuale accoglimento della questione, totale o parziale, con effetto *erga omnes*). In altre parole, i concreti margini di una “disapplicazione” della regola

¹⁶⁴ P. GROSSI, *Mitologie giuridiche della modernità*, Milano, 2007.

o disciplina dell'invalidità dipendono – per così dire – pur sempre dal *grado di dettaglio della legge*: tanto più dettagliata e specifica nell'indicazione delle cause e degli effetti connessi alle “patologie” dell'agire giuridico è la legge, tanto più sarà complesso per il giudice compiere e giustificare in modo credibile la sua opera di “dissociazione” (e diversificazione) dei regimi di invalidità. *Non ogni “ragionevole adeguamento” della disciplina dell'invalidità al “vizio” è consentito al giudice, ma solo quello che la lettera della legge credibilmente permette*¹⁶⁵.

Ciò chiarito, va tuttavia dato atto di come nella maggior parte dei settori, ed anche in quello tributario, le disposizioni che si occupano di invalidità siano *tendenzialmente ampie ed indeterminate*, “vaghe” sia nell'indicazione delle fattispecie (cause) di invalidità, sia nell'indicazione degli effetti (sostanziali e/o processuali) delle stesse. Se questa tendenziale “vaghezza” consente – ed ha consentito storicamente – alla giurisprudenza di contribuire alla specificazione ed alla articolazione dei vari sistemi (e sotto-sistemi) di invalidità, essa nel contempo pone un'ulteriore domanda, sempre connessa all'esigenza di evitare scelte arbitrarie da parte dei giudici: è possibile stabilire quando una “riduzione-disapplicazione” del regime è “ragionevole”? Vi sono parametri *oggettivi* di “ragionevolezza”, ricavabili dalla legge o dall'ordinamento giuridico e non legati a valutazioni prettamente ideologiche e soggettive del giudice?

La “ragionevolezza”, come noto, è un canone neutro, vuoto di contenuto, formale e non sostanziale. Esso non indica gli scopi di una disciplina, ma solo direttive metodologiche volte a consentirne il raggiungimento e, eventualmente, il bilanciamento con altri scopi in conflitto. Parafrasando una felice espressione di Robert Spaemann, potrebbe dirsi che – come la coscienza – anche la ragione “non è un oracolo, ma un organo”. Non ci dice *cosa* fare, ma *come* fare ciò che (a monte) abbiamo arbitrariamente scelto di fare.

Ebbene, in questa prospettiva, ammettere che il giudice – secondo “ragionevolezza” – possa “disapplicare”, in qualche suo aspetto, una regola di invalidità posta dal legislatore appare inopportuno, se non pericoloso. Ben potrebbe infatti egli, celandosi proprio dietro lo schermo della (apparentemente neutrale) “ragionevolezza”, compiere valutazioni in *latu senso* “politiche” sulle conseguenze cui far soggiacere un atto o una attività giuridica “viziata”¹⁶⁶. Valutazioni in linea di principio riservate al legislatore.

Anche questo timore va tuttavia ridimensionato. La situazione per il giudice è infatti più “vincolata” di quanto possa apparire ad un primo sguardo. La “ragionevolezza” della scelta di “disapplicare” concretamente una disciplina al caso di specie, in quanto operante attraverso il modulo

¹⁶⁵ Sul punto, cfr. V. DE OTO, *op. cit.*, 263.

¹⁶⁶ Sui timori che la “ragionevolezza” diventi il *pas de partout* di giudizi politici soggettivi del giudice, si veda, seppur nel contesto della giurisprudenza della Corte di giustizia, G. TESAURO, *La ragionevolezza nella giurisprudenza comunitaria*, Napoli, 2012, 44-45.

dell'interpretazione "riduttiva", è strettamente ed inscindibilmente connessa alla *ratio* del regime *legislativo* di invalidità da "ridurre" (da "disapplicare"). La "dissociazione-disapplicazione" può cioè ammettersi e giustificarsi se e solo se – come accennato – questa *ratio*, limitatamente al caso di specie, *non abbia ragion d'essere, per eccesso o per difetto*.

La disciplina *legale* dell'invalidità fissa cioè un vincolo *oggettivo* ed *ineliminabile* nei confronti del giudice, parametro cui raffrontare le diverse "patologie" dell'azione giuridica e capire se ed in che misura – e sotto quale aspetto (sostanziale e/o processuale) – la normativa legale appaia "inadeguata", dunque suscettibile di (doverosa) "disapplicazione". Per l'appunto: *cessante ratione legis cessat et ipsa lex*.

Il che – chiaramente – non esclude che talvolta sia estremamente complesso identificare la *ratio* di un determinato regime di invalidità, questa costituendo frutto del bilanciamento tra *legalità* dell'agire giuridico e *certezza-stabilità* dei rapporti ossia (più esattamente) degli *interessi e valori ad essi specificamente sottesi*, soprattutto se ove ci si collochi in un contesto legislativo *silente* in ordine alle "regole" di invalidità. Esempi paradigmatici sono, in specie, quelli dei cd. vizi dell'attività istruttoria e delle garanzie del contribuente in sede di verifica, situazioni nelle quali la legge identifica in modo chiaro ed indubitabile la morfologia del procedimento, senza però espressamente indicare le conseguenze delle eventuali relative "patologie"; conseguenze tratte ("create"?) dalla giurisprudenza sulla base di una considerazione e ponderazione dei vari interessi in gioco¹⁶⁷. Un simile approccio "creativo" ben potrebbe dunque assumersi in relazione al problema della esistenza, nel settore tributario, di ipotesi di "nullità" in senso stretto.

Il che consente ora di definire meglio l'itinerario della successiva ricer-

¹⁶⁷ In tale frangente, la giurisprudenza – sposando in linea di principio l'idea della "inutilizzabilità" del mezzo di prova illegittimamente acquisito, ed adottando un posizione meno "granitica" rispetto alla dottrina – ha valutato di volta in volta la praticabilità di tale soluzione in ragione del "valore" degli interessi concretamente coinvolti e della loro relazione *assiologica*: bilanciando cioè lo specifico interesse leso dal vizio, da un lato, con l'interesse alla effettiva percezione dei tributi, in quanto costituzionalmente coperto (art. 53 Cost.). Da qui la conseguenza dell'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite viene predicata solo in relazione ai vizi istruttori idonei a ledere interessi del contribuente dotati di rango costituzionale, come nel caso di accesso al domicilio del contribuente non autorizzato o non adeguatamente motivato dal Procuratore delle Repubblica, in quanto lesivo della libertà domiciliare (art. 14 Cost.). Viceversa, nessuna conseguenza sul piano della "invalidità" (in quanto le violazioni qui considerate si ritengono lesive di interessi del contribuente non costituzionalmente protetti) si genera nei casi di: violazione del termine di permanenza dei verificatori ex art. 12, co. 5 l. n. 212/2000; di rifiuto dei verificatori di esaminare i documenti contabili presso i locali del professionista, invece che presso i propri uffici ex art. 12, co. 3 l. n. 212/2000; di indagini finanziarie non autorizzate; di legittima acquisizione di mezzi di prova di origine illecita (come nel caso della cd. Lista Falciani): per ampi riferimenti di giurisprudenza, cfr. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 327 ss.

ca, che sarà scandito attraverso due questioni, la prima di ordine *processuale*, la seconda *sostanziale*: (a) se e fino a che punto possa ammettersi all'interno del sistema del processo tributario, per come oggi disciplinato, una "azione di nullità" propriamente detta ed in che senso possa essere declinata; (b) quali "patologie" dell'azione impositiva possano concretamente considerarsi "meritevoli" di un simile e più incisivo trattamento.

8. L'azione di "nullità" in senso stretto nel settore amministrativo e tributario come "deroga" alla definitività dell'atto, dunque come possibilità di ricorso oltre i normali termini decadenziali di impugnazione

Quanto alla prima questione, tradizionalmente, nel diritto civile (settore nel quale si è soliti collocare il modello *dogmatico* di "nullità" ed "annullabilità"), la contrapposizione tra "annullabilità" e "nullità" si manifesta sotto tre diversi aspetti: (i) sul versante *sostanziale*, tra efficacia dell'atto immediata, ma precaria, della prima ed inefficacia *ab origine* della seconda; (ii) sul versante *processuale*, tra rilevabilità del vizio solo su istanza della parte che vi ha interesse della prima e rilevabilità d'ufficio; nonché (iii) tra prescrizione o decadenza dell'azione di "annullamento" ed "imprescrittibilità" (o assenza di termini decadenziali) dell'azione di "nullità"¹⁶⁸.

Ebbene, se certamente l'"annullabilità" nel diritto amministrativo e tributario riflette *grosso modo* il regime di "annullabilità" civilistica – ma con ben altro fondamento¹⁶⁹ e valenza sistematica (rappresentandone infatti il regime di invalidità "ordinario")¹⁷⁰ – la "nullità", in tali settori, si contrappone alla "annullabilità" in termini molto diversi da quanto avviene nel diritto civile. Sotto questo aspetto, l'unico vero (possibile) punto di scollamento sembra infatti riguardare solo il terzo aspetto, i primi due rappresentandone null'altro che lo "sfondo" ovvero la naturale conseguenza. Si osservi quanto segue.

Innanzitutto, esattamente si è rilevato come parlare di "inefficacia *ab origine*" degli atti amministrativi ed impositivi – anche se qualificabili come propriamente "nulli" – non abbia molto senso. Qualunque sia il vizio dell'atto, ancorché "di nullità" in senso stretto, l'atto infatti si presta *comunque* ad essere "eseguito" dall'amministrazione, manifestando così pur sempre una

¹⁶⁸ Cfr. A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, 50^a ed., a cura di G. Trabucchi, Milano, 2022, 159 ss.

¹⁶⁹ Cfr. *retro*, nota 73.

¹⁷⁰ Nel diritto civile, è la "nullità" che – in quanto (anche) "virtuale", ossia legata alla generica violazione di ogni norma imperativa – si pone come regime di invalidità "*di default*", operante salvo la possibilità di applicare altri regimi "speciali": cfr. A. TRABUCCHI, *op. ult. cit.*, 156.

qualche efficacia giuridica *sostanziale*, ancorché “precaria” (suscettibile di essere “rimossa” o “elisa” tramite l’impugnazione e l’annullamento dell’atto da parte di un giudice o dell’amministrazione in sede di autotutela)¹⁷¹. Ma anche ove ci si premuri di (i) distinguere tra effetti giuridici “primari” (o di “accertamento”) e “secondari” (o di “riscossione”)¹⁷² e di (ii) riferire solo ai primi la condizione di “inefficacia originaria” degli atti impositivi “nulli”, intendendola conseguentemente nel senso di *incapacità dell’atto a consolidare, rendendola “definitiva”, la “fotografia” del presupposto impositivo per come da essa fissato nella sua dimensione qualitativa e quantitativa*¹⁷³; anche in tal caso, essa finisce per assumere una connotazione esclusivamente *processuale*, di mera “imprescrittibilità” (*rectius*: non soggezione a termini di decadenza) del potere di impugnazione del contribuente. Escludere che la pretesa consacrata in un atto (comunque eseguibile) possa consolidarsi, altro non significherebbe infatti che consentire l’impugnazione (e l’eventuale annullamento) *senza limiti temporali*¹⁷⁴.

Quanto alla rilevabilità d’ufficio, il discorso può limitarsi ad evidenziare come, con tale espressione, si intenda il potere-dovere del giudice di tener conto ai fini della sua decisione anche di fatti che (pur sempre *allegati* e “*visibili in atto?*”) non siano stati oggetto di esplicita domanda o eccezione da parte delle parti processuali; non vi sia stata cioè richiesta di legare la decisione (anche) a tali fatti. Ebbene, questa osservazione – se proiettata sul processo tributario – rende il problema della rilevabilità d’ufficio dei possibili

¹⁷¹ In tal senso, da ultimo, M. DELSIGNORE, *L’ordinaria rilevanza dell’atto nullo*, in *Dir. amm.*, 2015, 855; nonché S. ZAGÀ, *Il regime effettuale delle invalidità nel sistema tributario, tra inefficacia ab origine ed efficacia precaria*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura della Fondazione A. Uckmar, ed. provv., s.d. (ma 2016), vol. II, 980 ss., ove per ulteriori riferimenti.

¹⁷² Cfr. *retro*, par. 6.3.

¹⁷³ Nello stesso senso, F. TESAURO, *Istituzione di diritto tributario*, 1, cit., 73.

¹⁷⁴ Questa considerazione appare perfettamente coerente con il modo di intendere, in chiave prettamente *processuale*, la cd. “definitività” degli atti impositivi non tempestivamente impugnati. Dobbiamo infatti considerare che “annullabilità” dell’atto (intesa quale regime di invalidità “ordinario” dell’atto impositivo) e “definitività” dell’atto (non impugnato) costituiscono due facce della stessa medaglia, la seconda rappresentando l’effetto sul versante *processuale* della prima; o meglio: la traduzione processuale della scelta del legislatore di stabilire – nel bilanciamento tra legalità, certezza e stabilità del rapporto tributario – un limite temporale al potere di impugnazione del contribuente. Che essa abbia connotazione *solo processuale* (e non anche sostanziale) è confermato dal fatto che trattasi di una “stabilità” *relativa*, potendo l’atto viziato ancorché definitivo comunque essere annullato in sede di autotutela da parte della stessa amministrazione (in tal senso, si veda ampiamente G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 495 ss., spec. 502-503; *Id.*, *Contributo allo studio dell’atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, I, 278; *Id.*, *Sull’integrazione dell’accertamento per sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, II, 905; A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, cit., 457 ss.; nonché, pur partendo da altra prospettiva, P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 772). In questa prospettiva, l’inefficacia *ab origine* dell’atto impositivo “nullo” – quale inattitudine al consolidamento degli effetti – si risolve nella “imprescrittibilità” dell’azione.

vizi di “nullità” in senso stretto *in sé* un falso problema. Da un lato, infatti, come detto, occorre pur sempre che i fatti espressivi del vizio (di merito, del procedimento, dell’atto o della sua esternazione)¹⁷⁵ siano *allegati* dalla parte interessata e *visibili* al giudice¹⁷⁶, e tale allegazione può avvenire solo in sede di ricorso o in sede di integrazione dei motivi di ricorso (art. 24, co. 2 d.lgs. n. 546/1992); dall’altro, e di conseguenza, il problema si riverbera sul termine di proposizione del ricorso, *ergo* sulla “imprescrittibilità” dell’azione di nullità, quale deroga alla “definitività” dell’atto.

L’interrogativo circa la ammissibilità (anche solo teorica) una azione di “nullità” propriamente detta nel settore tributario finisce quindi per risolversi essenzialmente in una indagine circa la possibilità di riscontrare (*rectius*: sostenere con argomenti giuridici e sistematici) possibili “deroghe” implicite al termine di impugnazione degli atti impositivi. Solo ove vi fossero *de iure condito* margini testuali o sistematici per consentire *astrattamente* una simile operazione, allora potrebbe porsi il problema se – e quali siano – vizi che *concretamente* possano giustificare tale “deroga”.

8.1. (segue): i margini di ammissibilità di una azione di “nullità” nell’ordinamento tributario vigente

Ebbene, un simile interrogativo sembra doversi risolvere – sì – *de iure condito*, ma in una prospettiva *sistematica*. Non sembra cioè risolutivo il riferimento (isolato) all’art. 21 d.lgs. n. 546/1992 al fine di escludere tale azione, come invece sembra ritenere la Cassazione¹⁷⁷. Una simile argomentazione appare infatti tanto immediata quanto fragile, e ampiamente superabile attraverso altre strade.

Innanzitutto, come dimostrato dall’esperienza di altri settori¹⁷⁸, anche di

¹⁷⁵ La procedimentalizzazione dell’attività amministrativa e la sua necessaria “legalità” (art. 97 Cost.; art. 1 l. n. 241/1990) impongono all’amministrazione procedente non solo di giungere ad una decisione “corretta”, ma anche di farlo nel rispetto delle regole procedurali a ciò preposte. Le violazioni “di merito” che in tal caso possono manifestarsi (suscettibili di convertirsi in “motivi” di ricorso) comprendono quindi non solo vizi cd. “sostanziali” (riguardanti la situazione giuridica soggettiva oggetto di accertamento giudiziale), ma anche vizi cd. “formali”, attinenti non propriamente alla decisione (al suo contenuto), ma alla “legittimità” di quest’ultima, ossia al modo in cui essa si è *formata* (vizi del procedimento), al modo in cui essa è *espressa* (vizi formali dell’atto), ed al modo in cui essa è *esternata* (ad esempio, vizi di notifica).

¹⁷⁶ Sotto questo aspetto, appare quindi razionale e corretto escludere la rilevanza d’ufficio del “vizio di delega”, così come di ogni altro “vizio del sottoscrittore” (inerente alla sua posizione nell’organizzazione pubblica), come appunto sancito dall’art. 61, comma 2 d.p.r. n. 600/1973.

¹⁷⁷ In tal senso, cfr. la giurisprudenza citata *retro*, par. 1.1.

¹⁷⁸ In special modo, in relazione all’elaborazione della categoria (pur impropriamente definita) di “inesistenza”, nonché alle forme di “nullità” in senso stretto dell’atto amministrativo, di matrice pretoria *ante* l. n. 15/2005: sul punto, cfr. *retro*, par. 5.3.

tale disposizione potrebbe tentarsi una lettura *teleologicamente orientata*, verificando – per così dire – *fin dove le ragioni della “definitività” dell’atto non impugnato (imprese nel termine decadenziale di impugnazione) cessano di essere “ragionevoli”, rendendo giustificabile una tutela senza limiti temporali della “legalità” del prelievo.*

In fondo, se accettiamo l’idea che ogni regime di invalidità esprima un “equilibrio” tra principi di *legalità* e di *certezza-stabilità* dei rapporti giuridici (ed agli interesse particolari di ogni settore ad essi sottesi), e che il sancire a certe condizioni la “definitività” dell’atto altro non è che la “traduzione” in chiave *processuale* di una scelta normativa che mostra di dar priorità assiologica a questi ultimi interessi ed esigenze (certezza-stabilità); ebbene, allora non può escludersi che, in alcune circostanze *concrete* ed *eccezionali*, la soluzione di compromesso prefigurata in via *generale* ed *astratta* dall’ordinamento (nei settori amministrativo e tributario, la “annullabilità” dell’atto) possa rivelarsi sproporzionata ed irragionevole e meriti di non trovare spazio; che possa cioè tentarsi una interpretazione “restrittiva” dell’art. 21 d.lgs. n. 546/1992 che ne escluda l’operatività ove – si badi: pur sempre solo *concretamente*, nel *singolo caso* all’attenzione del giudice – l’interesse sostanziale sotteso alla norma violata, manifestatosi nel “vizio”, possa ragionevolmente considerarsi prevalente.

Si osservi come una simile opera non configgerebbe con le prerogative “politiche” del legislatore, rientrando anzi a pieno titolo nella legittima attività ermeneutica del giudice, il quale – scegliendo di porre al di fuori del perimetro di applicazione dell’art. 21 cit. situazioni “patologiche” per le quali un termine di impugnazione appare (alla luce degli interessi e dei principi informatori del settore tributario) irragionevole – altro non farebbe che *applicare proprio tale disposizione*, ma sulla base – come detto¹⁷⁹ – di quel canone di interpretazione cd. “*riduttiva*” o “*abrogante*”, dunque semplicemente valorizzandone la *ratio* rispetto alla lettera ed in coerenza con la generale esigenza di “ragionevolezza” costituzionalmente imposta.

Va tuttavia dato atto di come tale strada possa risultare, in una sua ipotetica ed *incondizionata* proiezione processuale altrettanto irragionevole. Consentire al contribuente una impugnazione dell’atto “nullo” (*rectius*: in relazione ai presunti vizi “di nullità” in senso stretto) *senza alcun limite temporale*, anche a distanza di moltissimi anni, rischia infatti di frustrare *in modo sproporzionato* l’interesse alla certezza del prelievo, il quale potrebbe meritare – sì – una compressione, in favore della legalità, ma pur sempre non illimitata¹⁸⁰. Ed allora occorre verificare se vi siano altre e più accettabili vie di ingresso nel settore tributario dell’azione di “nullità”.

¹⁷⁹ Cfr. *retro*, par. 7.2.1.

¹⁸⁰ In tal senso, anche con riferimento al settore tributario, cfr. M. DELSIGNORE, *op. cit.*, 871 ss., il quale proprio in tale ottica giustifica la tendenziale convergenza tra regime di “annullabilità” e regime di “nullità” degli atti amministrativi, realizzatasi con l’introduzione dell’art. 31, comma 4 cod. proc. amm.

Se tralasciamo la possibilità di far valere il vizio di “nullità” attraverso l’impugnazione di un atto successivo (iscrizione a ruolo e cartella di pagamento)¹⁸¹, soluzione condivisibile, ma oramai inattuale a seguito dell’introduzione dell’accertamento cd. “esecutivo”, una via percorribile potrebbe essere quella di garantire al contribuente, dinanzi a “patologie” qualificabili in termini di “nullità”, *il diritto al rimborso di quanto da lui già versato anche a fronte dell’avvenuto consolidamento dell’atto*.

È – questa – una soluzione in realtà già sperimentata nel nostro ordinamento in relazione ai “costi da reato” e – si noti – seppur non espressamente prevista, pacificamente enucleata in via interpretativa dall’art. 14, comma 4-*bis* l. n. 537/1993. Ove infatti, al recupero a tassazione di tali costi da parte del Fisco faccia seguito il proscioglimento da parte del giudice penale (per motivi diversi dalla prescrizione), si ritiene che il contribuente possa chiederne il rimborso anche laddove egli “abbia prestato acquiescenza all’atto impositivo o sia pervenuto alla composizione stragiudiziale della pretesa ivi enunciata o il Giudice tributario ne abbia definitivamente statuito la fondatezza e la liceità”; ossia, come limpidamente rilevato in dottrina, “il diritto al rimborso sussiste pur se ricorrono le circostanze che, secondo le vigenti disposizioni tributarie, escludono la ripetizione di quanto versato dal soggetto passivo a fronte dell’atto di accertamento notificatogli”¹⁸².

Un tale approccio fornirebbe un duplice vantaggio sistematico. Da una parte, non stravolgerebbe il sistema del processo tributario, limitandosi – in ultima analisi – a “convertire” una (*in ipotesi cronologicamente illimitata*) azione avverso l’atto impositivo propriamente “nullo” in una azione di restituzione dell’eventuale imposta in base ad esso già versata; dall’altro, proprio l’operatività della disciplina in materia di rimborsi – in quanto soggetta a precisi termini decadenziali e di prescrizione – eviterebbe l’eccesso di una azione priva di qualsivoglia limite temporale, assicurando comunque una *dead-line* in grado di garantire anche all’amministrazione un minimo di certezza e stabilità del rapporto. Ovviamente, fintantoché l’atto affetto da “nullità” è ancora impugnabile, per ragioni di economicità sia amministrativa che processuale, unica via di tutela sarà quella ordinaria (azione di annullamento). Ma esistono ipotesi in cui possa predicare una simile forma di “nullità” in senso proprio?

¹⁸¹ In tal senso, M. BASILAVECCHIA, *La nullità*, cit., 361; S. ZAGÀ, *Le invalidità*, cit., 49; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 73.

¹⁸² Così, F. PISTOLESI, *Crisi e prospettive del “doppio binario” nei rapporti tra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 45-46, ed in tal senso la prassi dell’amministrazione finanziaria: cfr. circ. Agenzia delle entrate n. 32/E del 3 agosto 2012, *sub* par. 2.5., menzionate dall’Autore.

9. L'evoluzione delle procedure di accertamento del tributo: la moltiplicazione delle occasioni di "definizione" della pretesa e la posizione del contribuente

Occorre partire da un dato di fatto storico, indiscutibile, e sul quale si deve oggi riflettere attentamente e senza pregiudizi: l'implementazione, nel nostro ordinamento tributario, di una serie di istituti e procedure *lato sensu* "concordatarie"¹⁸³.

Ci si vuol qui riferire, innanzitutto, all'accertamento con adesione, procedura oramai a carattere generale (d.lgs. n. 218/1997); alla "mediazione" tributaria (art. 17-*bis* d.lgs. n. 546/1992), alla "conciliazione giudiziale", alla "transazione fiscale" (art. 182-*ter* l. fall.), nonché, secondo ampia parte della dottrina, ad alcune forme di "interpello" ed alle varie possibilità di "ravvedimento operoso" previste dalla legge (art. 13 d.lgs. n. 472/1997), con riflessi anche sul fronte penale (artt. 13 e 13-*bis* d.lgs. n. 74/2000)¹⁸⁴.

Ora, anche prescindendo dal problema della natura giuridica di tali istituti *singolarmente* considerati (se ed in che misura ciascuno di essi possa apprezzarsi quale "modulo consensuale" di attuazione del prelievo *secundum legem* ovvero quale istituti propriamente "transattivi"), certamente la *compresenza* di essi nel sistema ha determinato una *diversificazione delle occasioni e delle possibilità di "definizione" della pretesa*, rispetto alla quale il contribuente è – giocoforza – chiamato ad una scelta, spesso entro termini ristretti.

Ogni opzione ovviamente presenta vantaggi e svantaggi, secondo molteplici graduazioni e sotto vari profili, e secondo una logica sostanzialmente incentrata sulla "concessione" *ex lege* di un maggiore "sconto" sulle sanzioni, quanto prima si "rinuncia" alla facoltà di *contraddire* (i.e. di difendersi e tentare di dimostrare l'infondatezza o l'illegittimità della pretesa) con l'amministrazione, nel procedimento (è il caso dell'acquiescenza) ovvero nel processo (è il caso dell'accertamento con adesione, della mediazione e della conciliazione giudiziale)¹⁸⁵, e/o quanto prima si decide di adempiere al debito fiscale (è il

¹⁸³ Per una sintesi di tale evoluzione, si rinvia, anche per riferimenti bibliografici, agli Autori citati retro, par. 1.2, nota 18.

¹⁸⁴ Sul tema, si veda, ampiamente, M. PIERRO, *L'uso premiale delle sanzioni e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 3/2014, 679 ss.; V. MASTROIACOVO, *Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 143 ss.; G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, 589 ss.; *Id.*, "Tax compliance" e sanzioni tributarie, in *Rass. trib.*, 2017, 751 ss.; G. MARINO, *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della afflittività alla pratica della premialità (nell'insegnamento di Giuseppe Dragonetti)*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, I, 1150 ss.

¹⁸⁵ Per considerazioni in tal senso, F. PEPE, *Gli effetti "premiali" delle nuove fattispecie dell'adesione: alcune riflessioni "a caldo" in tema di sanzioni tributarie ed istituti fiscali "concordatari"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 473 ss., spec. 475, ove si evidenzia come l'abbattimento *ex lege* delle sanzioni amministrative tributarie (previsto, dagli artt. 2, comma 5, 5, comma 1-*bis*, 5-*bis*, comma 3 e 15 d.lgs. n. 218/1997

caso delle forme di ravvedimento operoso). Ebbene, colta in questa prospettiva, la fase di attuazione del tributo sembra “colorarsi” – si badi: *nel suo complesso* – di una logica *lato sensu* “transattiva”. La scelta in ordine al “se” ed al “come” definire la controversia con il fisco finisce infatti per dipendere da una *valutazione di “opportunità” in termini di “costi/benefici” delle parti*, compiuta in vista di *finalità diverse*¹⁸⁶ ed operata soppesando, di volta in volta ed in concre-

e dall’art. 48, comma 6 d.lgs. n. 546/1992) possa considerarsi, sostanzialmente, il “prezzo” che contribuente e il fisco devono “pagare” – rispettivamente – per accedere o evitare il contraddittorio tra loro. Sul punto, si veda altresì F. BATISTONI FERRARA, *La riduzione delle sanzioni nell’accertamento con adesione*, in *Corr. trib.*, n. 17/2009, 1380; D. STEVANATO, A. CARINCI, T. TASSANI, *La riduzione delle sanzioni per adesione ai verbali indebolisce la deterrenza dei controlli?*, in *Dialoghi*, n. 3/2009, 263; M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all’invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, 965 ss.; in senso contrario, R. LUPI, *Definizione dei verbali, sanzioni e teoria dell’evasione*, in *Dialoghi*, n. 5/2009, per il quale la propensione all’evasione dipenderebbe non tanto dall’entità della sanzione, quanto soprattutto dalla “rigidità” della struttura produttiva e/o dalla “posizione” del contribuente (*business to business, business to consumer o consumer to consumer*), in quanto fattore determinanti la “visibilità giuridica” dei flussi di ricchezza.

¹⁸⁶ Come altrove osservato (si veda, F. PEPE, *Gli effetti “premiali”*, cit., 478 ss.), la graduazione degli effetti “premiali” in funzione della *minor partecipazione* del contribuente sembra fondarsi sull’idea per cui l’azione di contribuente e di amministrazione (e dell’eventuale interazione dialettica tra loro) non sarebbe una (comune) volontà di determinare la “giusta imposta”, bensì *il perseguimento di due obiettivi oggettivamente diversi*. (i) per il contribuente, la *minimizzazione di una entità “lorda”*, ossia la maggior imposta al lordo di sanzioni, interessi ed accessori; (ii) per il fisco, la *massimizzazione di un entità “netta”*, ossia il *quantum* complessivo accertato, sanzioni ed interessi compresi, *al netto dei “costi di gestione” del prelievo* (sia di accertamento e di riscossione, in termini finanziari). Senza questo assunto di fondo l’intera disciplina delle fattispecie di adesione e “premiali” risulterebbe del tutto *irrazionale ed ineffettiva* e destinata a restare “lettera morta”: perché infatti operare – si osservi: a fini “incentivanti” – sull’entità delle *sanzioni* se la scelta del contribuente di aderire o meno dipendesse *solo* dall’esigenza di definire “correttamente” *l’imposta*? Se così fosse, l’ammontare delle prime sarebbe del tutto ininfluenza. E soprattutto: perché premiare maggiormente l’acquiescenza “acritica” ad una eventuale determinazione *unilaterale* del presupposto impositivo? Se obiettivo del fisco fosse *solo* individuare la “giusta imposta” (ossia: costi quel che costi!), si sarebbe dovuta favorire la più ampia “partecipazione” del contribuente all’accertamento, non semplicemente la sua *più celere* definizione. Ebbene, questa *diversità di “obiettivi”* tra contribuente e fisco (che sembra emergere dal *quadro complessivo* degli istituti qui considerati) porta inevitabilmente a ritenere che le parti facciano un “uso” in senso “transattivo” di tali istituti. Come mostrato dagli studiosi di teoria generale del diritto, un contraddittorio può infatti portare ad un’applicazione “giusta” della legge – ossia ad una ricostruzione (con maggior probabilità) “vera” dei fatti e ad una interpretazione (quanto più) “corretta” e “ragionevole” della normativa – se e solo se, oltre a sussistere una serie di condizioni (necessarie per un’interazione c.d. “dialettica-critica”), *tutti i partecipanti al contraddittorio hanno il medesimo fine di “verità”* (sul tema, cfr. G. DAMELE, *Dialettica, retorica e argomentazione giuridica*, in *Analisi e diritto*, 2006, 155 ss., ove per ampi riferimenti; nonché M. TARUFFO, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Roma-Bari, 2009, spec. 107 ss., nel senso della funzione *contro-epistemica* del processo, ove plasmato sul modello *adversarial*). Ma, se Fisco e contribuente hanno *obiettivi diversi*, potranno allora – sì – “collaborare”, e con ciò forse *tendere* verso la “verità” dei fatti, ma sempre e solo *fino ad un certo punto*, ossia fino a quando la “collaborazione” (o “partecipazione” o “dialogo”, che dir si voglia) risulterà consona ai propri ed “egoistici” fini. Al di là di questo punto

to: (i) il cd. “rischio di causa”, ossia le probabilità di vittoria/soccombenza in un eventuale giudizio (o nella prosecuzione dello stesso)¹⁸⁷; (ii) le probabilità di “convincere” la controparte delle propri ragioni in un eventuale contraddittorio procedimentale (pre-processuale)¹⁸⁸; (iii) l’entità dei benefici *de iure* o *de facto* derivanti dal proprio spontaneo “ravvedimento” o da una possibile definizione *ante litem* (in termini, rispettivamente, di *minori sanzioni amministrative o penali* e di *minori “costi di lite”* per il contribuente, nonché di *minori “costi di gestione”* del prelievo per l’amministrazione, sia sul piano dell’accertamento che della riscossione)¹⁸⁹.

Il contribuente dinanzi a tale scelta finisce, quindi, per trovarsi in una posizione del tutto peculiare, la quale – come già osservato in altra sede¹⁹⁰ – potrebbe idealmente descriversi con una “triade” di concetti: “libertà-responsabilità-definitività”. La valutazione circa il *se* ed il *come* “definire” la propria posizione implica infatti: (a) la *libertà* del contribuente nella scelta del *modus procedendi* (ravvedimento? ricorso al giudice tributario? adesione “partecipata”? acquiescenza? proposta di mediazione o accoglimento della proposta o contro-proposta del fisco?); (b) la sua *responsabilità* in ordine a tale scelta in quanto, una volta compiuta (*rectius*: perfezionata), questa sarà per lui (c) in ogni caso *irrevocabile* (perché la sua scelta o inerzia determinerà irrimediabilmente la “perdita” delle altre opzioni), talvolta *definitiva della pretesa* (in caso di adesione, acquiescenza o mancata impugnazione dell’atto).

Tra questi aspetti – e questo è un punto fondamentale del discorso – è facile intravedere uno strettissimo ed inscindibile legame, di reciproca giustificazione sul piano funzionale: *della “definitività” della scelta (e, eventualmente, della*

– quando cioè la diversità di “traguardi” costringe le stesse a separarsi nel loro ideale cammino “dialettico” – *inevitabilmente s’innescheranno forme di interazione con finalità tecnicamente transattive*: ad un dato momento, più o meno consapevolmente, le parti, se vorranno giungere al “meta-obiettivo” di definizione della lite, saranno costrette ad “imporsi” reciproche concessioni, alla stregua di qualunque forma di “transazione”. “Dove” tali concessioni possano annidarsi, rendersi ad uno sguardo esterno irrinconoscibili, è – poi – altro discorso: sul punto, M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in M. Miccinesi (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova 1999, 8, per il quale una sostanziale “transazione” sulla pretesa tra fisco e contribuente può agevolmente nascondersi tra le “pieghe” delle questioni di fatto e di diritto emergenti nella controversia concreta.

¹⁸⁷ Usa l’espressione “rischio di causa”, A. GIOVANARDI, *L’adesione ai processi verbali e agli inviti a comparire tra principio di eguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, in *Rass. trib.*, 2010, 369 ss.

¹⁸⁸ Nella quale sembra realistico includere anche la “percezione” da parte del contribuente di una sostanziale “apertura” del funzionario a forme di “negoiazione”, le quali, come evidenziato in dottrina (cfr. F. TUNDO, *Dialettica Fisco-contribuente e crisi: utile contrappeso o sistema da superare?*, in *Corr. trib.*, n. 13/2009, 1086, spec. nota 6), non sono infrequenti nella prassi.

¹⁸⁹ FF. PEPE, *Gli effetti “premiali”*, cit., 479-431.

¹⁹⁰ F. PEPE, *Contributo*, cit., 105 ss.

pretesa) è “responsabile” il contribuente in quanto “libero” di scegliere tra i diversi moduli di definizione del prelievo¹⁹¹.

Ciò conduce ad un’ulteriore e, ai fini della presente indagine, fondamentale considerazione. Su un piano *razionale e logico* (ancor prima che giuridico), la definitività delle scelte del contribuente si può giustificare, ed essere tollerata dal sistema, solo in presenza di una *effettiva libertà di scelta* del contribuente¹⁹². Non sembra infatti sostenibile l’imputazione ad un soggetto delle conseguenze di una sua scelta se questi – si passi l’espressione – non era in grado di “intendere e volere”: se mancavano cioè le condizioni “minime” per “comprendere” la propria situazione fattuale e giuridica dinanzi al fisco e, alla luce di tale comprensione, per “voler” fruire di un certo modulo di definizione della pretesa. *Poter* (o *dover*) scegliere senza *saper* scegliere non è scegliere¹⁹³. Alla responsabilità *a valle* del contribuente, quale *imputazione degli effetti giuridici* del proprio agire, deve far da contraltare la responsabilità *a monte* del contribuente, quale “*abilità a rispondere*” alla “domanda di scelta” imposta gli dall’ordinamento (e che l’ordinamento deve quindi assicurare nei limiti di quanto gli compete e delle proprie possibilità).

Se ciò è vero, occorre allora domandarsi in che modo – nell’ambito delle procedure di accertamento del tributo – possano garantirsi queste condizioni. Attraverso quali strumenti, cioè, l’ordinamento può porre il contribuente nella condizione di compiere una scelta *razionale* nella definizione della pretesa.

9.1. (segue): il ruolo della motivazione dell’atto impositivo e le possibili conseguenze della sua mancanza: una ipotesi di “nullità” in senso stretto?

La scelta in ordine alle modalità di definizione del prelievo, per essere realmente “libera” e *razionale*, presuppone, in tutta evidenza, *una piena e chiara informazione del contribuente in ordine a tutti gli aspetti della vicenda, sia sostanziali che formali, capaci di incidere sull’atto impositivo e sul rapporto tributario in un eventuale successivo contraddittorio endo-procedimentale o processuale*. È – si è detto – innanzitutto l’apprezzamento del “rischio di causa” ad indirizzare il contribuente verso un’impugnazione o una definizione “concordata”, con contraddittorio o senza, o verso una mediazione, ove ammessa.

¹⁹¹ F. PEPE, *op. ult. cit.*, 107.

¹⁹² F. PEPE, *op. ult. cit.*, 107.

¹⁹³ Al riguardo, si vedano le sintetiche, ma chiare ed efficaci puntualizzazioni, in ordine al concetto di “libertà” nel diritto, di F. VIOLA, *La libertà come valore politico*, in L. Archideo (a cura di), *La libertad*, Buenos Aires, 2005, 31 ss.; nonché, più in generale, A.C. JEMOLO, *Libertà (aspetti giuridici)*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, spec. 268-269.

Ebbene, è proprio in tale ottica che emerge il ruolo centrale della *motivazione degli atti impositivi*¹⁹⁴ (nonché dei “motivi” alla base degli inviti al contraddittorio e della comunicazione degli elementi informativi al contribuente), in quanto unico “luogo” in cui questa pienezza informativa può manifestarsi. La motivazione – la sua sussistenza, adeguatezza, chiarezza e completezza (quest’ultima intesa nel senso di implicare la menzione *anche* degli elementi probatori utilizzati per l’accertamento)¹⁹⁵ – rappresenta infatti *l’unico elemento capace di garantire al contribuente una valutazione ponderata del suddetto “rischio”* e, quindi, di permettergli una scelta *razionale* (e *realmente* “libera”) su come definire la pretesa.

In caso contrario, il contribuente si troverebbe a scegliere – si passi l’espressione – tra una “scatola aperta” (la *certezza* delle conseguenze di una mera acquiescenza all’atto) e più “scatole chiuse” (causa l’imponderabilità dei rischi connessi alle altre opzioni, difficilmente valutabili in assenza di un quadro informativo completo su tutte le ragioni e sul supporto probatorio della pretesa). Si tratterebbe cioè di una scelta *solo formalmente* “libera”, in realtà etero-determinata da fattori estranei al fatto da verificare e che, pur tuttavia, sono suscettibili di influenzare l’agire della persona (paure, suggestioni, speranze o illusioni del contribuente circa l’esito di un eventuale ed ipotetico confronto con la controparte, ecc...). Questa prospettiva, se accolta, inciderebbe su questioni attinenti sia alla dimensione della “validità” degli atti impositivi (identificazione del PV), che della loro “invalidità” (identificazione del regime cui sottoporre il vizio).

Quanto alla prima dimensione (validità), ciò implicherebbe, ad esempio,

¹⁹⁴ Sulla motivazione degli atti impositivi la letteratura è sterminata. Senza pretesa di completezza, si veda, in special modo, G.C. MORETTI, *La motivazione dell’accertamento tributario*, Padova, 1969; R. LUPI, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all’IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, 274; D. STEVANATO, *La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di giurisprudenza)*, in *Rass. trib.*, 1989, II, 367; F. GALLO, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario: l’evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 1088 ss.; L. SALVINI, *La motivazione per relationem nelle più recenti pronunce della Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2002, 847; R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in A. Fantozzi – A. Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 281 ss.; F. NICCOLINI, *La motivazione dell’atto di accertamento nel diritto tributario*, Roma, 2008; C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012.

¹⁹⁵ Nel senso per cui in motivazione dovrebbero essere menzionati anche gli elementi probatori in forza dei quali l’amministrazione procede all’accertamento, si veda, in special modo, F. GALLO, *op. ult. cit.*, 1088 ss.; P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 379-380; Id., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 321; Id., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 191-192; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, spec. 264 ss. e 345 ss.; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 294 ss.; Id., *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Agg. Vol. IV, Torino, 2008, 741 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 241; F. NICCOLINI, *op. ult. cit.*, 465 ss., spec. 471-472; C. CALIFANO, *op. ult. cit.*, 160-161.

una sconfessione dell'orientamento seguito dalla Cassazione in tema di (non) obbligatorietà della motivazione in atto in merito alle "ragioni di urgenza" che giustificerebbero il cd. "accertamento anticipato" (art. 12, comma 7 l. n. 212/2000); orientamento elaborato sulla scia di una distinzione concettuale (non ignota in dottrina e giurisprudenza)¹⁹⁶ tra: (i) motivazione relativa *al contenuto sostanziale dell'atto* (ossia la descrizione delle ragioni in fatto ed in diritto poste dalla parte pubblica a fondamento della propria pretesa), la cui esplicitazione sarebbe obbligatoria "a pena di nullità" ex art. 3 l. n. 241/1990 ed art. 7 l. n. 212/2000, e (ii) motivazione in ordine alle "*particolari ragioni di urgenza*", la quale – riguardando un aspetto del *procedimento* (il "tempo" della notifica) e non la "sostanza" della pretesa – sfuggirebbe a tale obbligo¹⁹⁷.

¹⁹⁶ Cfr. P. RUSSO, *Le conseguenze*, cit., 1078; nonché Cass., sez. trib., 16.09.2011, n. 18906; Cass., sez. trib., 13.10.2011, n. 21103.

¹⁹⁷ In tal senso, Cass., sez. un., 29.07.2013, n. 18184, in *Rass. trib.*, 2013, 1137, con nota di F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*; in *Dialoghi trib.*, n. 4/2013, con commento di R. LUPI, M.R. SILVESTRI, D. STEVANATO, *Accertamento prematuro e procedimento amministrativo*; in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 11/2013, 843, con commento di G. TABET, *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti «ante tempus»*; in *Corr. trib.*, n. 36/2013, 2821, con commento di F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso «ante tempus»: le sezioni unite chiudono davvero la questione?*; nonché Cass., sez. trib., 13.09.2013, nn. 20960, 20962, 20964; Cass., sez. trib., 12.12.2013, n. 27832; Cass., sez. trib., 13.12.2013, n. 27911; Cass., sez. trib., 13.11.2013, n. 25515. In senso contrario, rispetto a quanto statuito dalle Sezioni Unite, si veda tuttavia Cass., sez. VI civ., 18.12.2013, n. 23690, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 38, con commento di F. TUNDO, *Svista involontaria (?) della Cassazione sulla illegittimità dell'avviso di accertamento emesso «ante tempus»*. Nella giurisprudenza e nella dottrina prevalenti, l'affermazione dell'obbligatorietà della motivazione (anche) in ordine alle "ragioni di urgenza", prima della pronuncia delle Sezioni Unite, era pressoché pacifica e prendeva le mosse da quanto affermato, in un *obiter dictum*, dalla Corte cost., 24 luglio 2009, ord. n. 244 (in *Corr. trib.*, 2009, 2915, con commento di A. MARCHESELLI, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*; in *Rass. trib.*, 2009, 1787, con nota di F. COLI, *Sull'invalidità degli atti di accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*; in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 523, con nota di A. BALDASSARRE, *L'intervento chiarificatore della Corte costituzionale sull'accertamento emesso prima della scadenza del termine di 60 giorni dalla consegna del p.n.c.*; in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 118, con nota di M.G. BRUZZONE, *Diritto al contraddittorio preventivo e motivazione del provvedimento impositivo nell'interpretazione adeguatrice «suggerita» dalla Consulta*), per la quale la questione di legittimità costituzionale, riferita all'art. 12, comma 7 cit. ed in relazione agli artt. 24 e 111 Cost. per omessa esplicita comminatoria di nullità, sarebbe manifestamente inammissibile per il mancato tentativo, da parte del giudice *a quo*, di un'interpretazione adeguatrice della norma; in particolare, per non aver valutato la possibilità di ravvisare nell'accertamento "anticipato", "*ove assenti motivi di particolare urgenza*", un'ipotesi di "nullità" ex artt. 3 e 21-septies l. n. 241/1990 per difetto di un elemento essenziale (per l'appunto, *la motivazione sulle "ragioni di urgenza"*). Sulla scia di tale ordinanza, la prevalente giurisprudenza ha finito per legare il problema dell'invalidità dell'accertamento "anticipato" non più all'anticipazione *in sé*, quanto al difetto di motivazione (e prova) delle "ragioni di urgenza" (in tal senso, cfr. Cass., sez. trib., 3.11.2010, n. 22320; Cass., sez. trib., 12.05.2011, n. 10381; CTP Treviso, sez. VII, 28.02.2005, n. 7; CTP Treviso, sez. I, 9.03.2005, n. 14; CTP Cosenza, sez. II, 5.01.2006, n. 158; CTP Viterbo, sez. I, 29.05.2006, n. 141; CTR Friuli Venezia Giulia sez. I, 13.07.2009, n. 58; CTR Toscana, sez. XXIX, 22.09.2009, n. 96; CTP Reggio

Ebbene, nella prospettiva del giudizio prognostico (di soccombenza/vittoria in giudizio e/o di persuasività in contraddittorio) che il sistema implicitamente impone al contribuente affinché possa valutare se ed in che termini procedere alla definizione del rapporto, la suddetta distinzione non ha senso, atteso che tale giudizio verrà ovviamente formulato *anche in relazione agli eventuali vizi di legittimità (o formali) dell'atto e del procedimento*. Sapere, cioè, che un accertamento “sintetico” o “extracontabile-induttivo” è stato operato in assenza delle condizioni di legge che lo legittimano certamente influisce sulla scelta se impugnare o meno l'atto, piuttosto che procedere ad adesione o acquiescenza. Analogamente, una volta ammesso che la violazione del termine di cui all'art. 12, comma 7 cit. può determinare *ex se* l'illegittimità dell'atto, salva la presenza di situazioni di “urgenza”, una valutazione *ex ante* in ordine alla fruttuosità di un eventuale ricorso dipenderà (anche) della concreta sussistenza di tali ragioni, sussistenza la quale potrà apprezzarsi – *prognosticamente*, tenuto conto anche dei criteri elaborati dalla giurisprudenza – solo se ve ne è menzione nell'atto impositivo¹⁹⁸. In caso contrario, la valutazione del “rischio di causa” verrebbe *alterata* nella sua razionalità, in quanto privata di un'informazione che – per l'essere indicativa di un possibile *vizio di legittimità* dell'atto (dunque, “assorbente” il merito) – sarebbe certamente determinante nella scelta del contribuente¹⁹⁹. Nella prospettiva qui assunta, potrebbe quindi fondarsi (sul piano della “validità” degli atti impositivi) *un generale principio di “motivazione” degli atti impositivi in ordine a qualunque aspetto dell'atto (formale, procedurale e sostanziale) suscettibile di incidere sull'esito di una potenziale causa, dunque sulle scelte di compliance del contribuente*

Quanto alla seconda dimensione (invalidità), ammessa l'obbligatorietà di una motivazione (i.e. il suo inserimento nel PV dell'atto), potrebbe azzardarsi l'idea che il relativo vizio – si badi: *a certe condizioni* – sia suscettibile di integrare una ipotesi di “nullità” in senso stretto, in grado di rimettere in discussione l'atto e (nei termini sopra indicati) eventualmente fondare una pretesa restitutoria

Emilia, sez. I, 18.10.2010, n. 173; CTP Milano, sez. XXX, 10.05.2010, n. 126; CTP Brescia, sez. VII, 11.11.2010, n. 535; CTP Bari, sez. I, 12.01.2011, n. 20; Cass., sez. trib., 16.09. 2011, n. 18906; CTP Milano, sez. XL, 26.09.2011, n. 231; in senso contrario, tuttavia, si veda CTR Piemonte, sez. XXVII, 25.01.2012, n. 13; CTP Reggio Emilia, sez. IV, 1.02.2012, n. 10).

¹⁹⁸ In senso analogo, cfr. F. TESAURO, *In tema di invalidità*, cit., spec. 1144, per cui l'invalidità dell'atto di accertamento “anticipato” privo di motivazione sulle “particolari ragioni di urgenza” discenderebbe, oltre che dalla *lettera* dell'art. 12, comma 7 cit., dal *sistema*, attenendo la motivazione non al (solo) contenuto sostanziale dell'atto, ma alla *decisione* (comprensiva anche delle scelte dell'amministrazione in ordine alle modalità ed ai tempi dell'azione impositiva).

¹⁹⁹ L'opposta impostazione avrebbe l'effetto di spingere il contribuente a proporre “ricorsi al buio”, con ciò rinunciando alla definizione amministrativa della pretesa, in palese contraddizione rispetto alla logica informatrice del sistema (teso a valorizzare la soluzione endo-procedimentale delle liti ed a promuovere la deflazione del contenzioso).

del tributo; ciò quanto meno: (a) *in relazione ai soli accertamenti definiti mediante “acquiescenza”* e (b) *per ragioni sostanziali* (non in forza del vizio in sé).

La prima condizione sembra imporsi a causa della assenza, nell’ambito della acquiescenza e diversamente da altre procedure, di qualsiasi “contatto” con l’amministrazione finanziaria che consentirebbe alla parte pubblica di “compensare” (si osservi: in sede *endo-procedimentale*, non processuale) il formale *deficit* informativo dell’atto.

La seconda condizione trae le mosse dalla esigenza, di carattere sistematico, di un regime coerente a quanto previsto in sede di cd. “ravvedimento operoso” – istituto che, si noti, manifesta una *ratio* identica al fenomeno dell’acquiescenza – il quale infatti, una volta posto in essere, se certamente preclude il rimborso delle sanzioni, si ritiene *non costituire una causa ostativa alla restituzione del tributo versato*, laddove non dovuto per assenza del presupposto impositivo (ossia per ragioni sostanziali)²⁰⁰.

Analogamente, nel caso in cui il contribuente sia stato “indotto” all’acquiescenza da una motivazione non chiara o addirittura incompleta (anche sotto aspetti circoscritti), si potrebbe ammettere la possibilità per quest’ultimo di “riaprire la partita”, ossia di attivare lo strumento procedimentale ed eventualmente processuale (istanza e lite da rimborso) per rivalutare l’effettiva debenza dell’imposta (già) versata, mantenendo in ogni caso il beneficio premiale. Il vizio di motivazione qui opererebbe – in altri termini – non come vizio (formale) suscettibile di determinare *ex se* la nullità dell’atto di accertamento (elidendone gli effetti), ma come “presupposto procedimentale” necessario per “rimettere in termini” il contribuente in vista di un (ri)accertamento (amministrativo o giudiziale) del merito della pretesa (per il tramite di un’istanza di rimborso).

In queste circostanze, e a queste condizioni, potrebbe dunque immaginarsi – già oggi, *de iure condito* – una ipotesi di “nullità” in senso stretto degli atti impositivi. Il che certamente implica un’operazione ermeneutica complessa, ma non toglie che – come avvenuto in tanti altri settori – essa possa prodursi mediante l’apporto “creativo” della giurisprudenza, nonché che questa possa altresì, un domani, agendo nelle pieghe della casistica, trarne di ulteriori.

²⁰⁰ Argomento dedotto, *a contrario*, anche dalla giurisprudenza di legittimità: cfr., *ex multis*, Cass., sez. V, 30.03.2016, n. 6108.

Imposte progressive sulle imprese, capacità contributiva, e diritto dell'Unione europea

di Maurizio Orlandi*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Le controversie risolte dalla Corte. – 3. Il carattere sostanzialmente esclusivo delle competenze nazionali in materia d'imposizione fiscale ed in particolare di armonizzazione delle imposte dirette. – 4. I limiti alle competenze statuali. – 5. La compatibilità di un'imposta progressiva con il regime dell'IVA. – 6. Il concetto di capacità contributiva e la pregressa giurisprudenza della Corte di giustizia. – 6.1. Sul carattere non discriminatorio di un'imposta progressiva che colpisce in maniera più grave le imprese con sede sociale in altri Stati membri. – 6.2. La compatibilità delle imposte progressive con il divieto di concedere aiuti di Stato. – 6.3. L'eventuale effetto «protettivo» delle imposte progressive. – 7. La proposta di imposta europea sui servizi digitali.

Abstract: Prendendo lo spunto da alcune sentenze della Corte di giustizia del 2020 e del 2021, l'articolo esamina la compatibilità dei sistemi di tassazione progressiva delle imprese con il diritto dell'Unione europea. In effetti, se gli Stati membri dell'UE sono liberi di definire il proprio sistema fiscale in maniera libera, non sono comunque legittimati ad imporre tributi incompatibili con la normativa europea. Sotto questo profilo, proprio in ragione della sua struttura, un'imposta progressiva è potenzialmente suscettibile di essere qualificata, come discriminatoria, selettiva o protettiva e dunque è suscettibile di violare una serie di norme del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

Dal canto suo la Corte di giustizia ha rilevato che i sistemi impositivi a carattere progressivo, in quanto commisurati alla capacità contributiva dei contribuenti, rispondono ad esigenze di equità fiscale, elemento che consente loro di superare le registrate differenze nel trattamento dei contribuenti.

Il principio europeo che legittima l'introduzione di tributi commisurati alla capacità contributiva sembra peraltro anche confermare la legittimità della proposta introduzione di una imposta europea sui servizi digitali, la quale è stata proposta dalla Commissione già nel 2018, ma che va resa compatibile con gli Accordi conclusi in sede di G8 e G20 nell'ottobre 2021.

Abstract: Taking its cue from some judgments of the Court of Justice of 2020 and 2021, the article examines the compatibility of progressive taxes on corporates with European Union law. In fact, if the EU Member States are free to define their own tax system, they are not entitled to impose taxes that are incompatible with European legislation.

From this point of view, precisely because of its structure, a progressive

* Professore associato di *Diritto dell'Unione europea* nell'Università degli Studi di Roma 'La Sapienza'. In possesso dell'abilitazione per la chiamata come professore ordinario.

tax is potentially likely to be qualified, as discriminatory, selective or protective and therefore is likely to violate a series of provisions of the Treaty on the Functioning of the European Union.

For its part, the Court of Justice has nevertheless found that progressive taxation systems, inasmuch as they are commensurate with the taxpayers' ability to pay, meet the needs of fiscal equity, an element that allows them to overcome the recorded differences in the treatment of taxpayers. The European principle that legitimizes the introduction of taxes commensurate with the ability to pay also seems to confirm the legitimacy of the proposed introduction of a European tax on digital services, which was proposed by the Commission already in 2018, but which must be made compatible with the Agreements concluded at the G8 and G20 in October 2021.

1. Introduzione

La questione di una tassazione progressiva¹, o proporzionata ai redditi² (concetti che vengono peraltro ad essere considerati dalla dottrina in larga parte coincidenti³), è stata dibattuta addirittura per millenni in Stati di ogni parte del mondo, indipendentemente dalla loro caratterizzazione politica e religiosa⁴. La progressività dell'imposizione risponde infatti alle aspettative di una giustizia fiscale, all'esigenza che il fisco colpisca i contribuenti in maniera

¹ Già nel *Libro delle leggi di Manu: Istituzioni religiose e civili dell'India primitiva* (attribuito appunto a Manu, che nella mitologia indiana rappresenta una sorta di progenitore del genere umano) risalente ad un periodo compreso tra il XIII ed il XIV secolo A.C. (richiamato nella traduzione italiana a cura di C. VINCENTI, in *Biblioteca universale*, Milano, n. 222-223), Libro 7, par. 127-133, vengono definiti dei criteri impositivi che, tenendo conto dello sforzo necessario alle diverse categorie di imprenditori e lavoratori per procurarsi il proprio reddito, sono basati su una certa progressione. Secondo E.R.A. SELIGMAN, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, in *American Economic Association Quarterly*, 1908, vol. 9, n. 4, p. 1, in partic. a p. 12, la prima forma d'imposta progressiva fu introdotta da Solone nella città di Atene nel 596 A.C., durante la guerra del Peloponneso (428 a.c.), quando la città, al fine di sostenere lo sforzo bellico, introdusse un'imposta straordinaria di carattere patrimoniale fortemente progressiva (la *eisphora*) che andava dallo 0% per i più poveri al 30% per le persone più agiate (sul punto si cfr. anche: P. BORJA, *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, Bologna, 2021, p. 87; U.E. PAOLI, *Eisphora*, in *Nss. D.I.*, vol. VI, Torino, 1060, p. 435 e ss.

² Come evidenziato da A.G. BUEHLER, *Ability to Pay*, in *Tax Law Review*, 1946, vol. 1, n. 3, p. 243, sembra che il faraone Seostris abbia introdotto nell'antico Egitto qualcosa di simile al principio della capacità contributiva.

³ In particolare SELIGMAN, *op. cit.*, p. 2, evidenzia che: «*the distinction between proportional and progressive taxation is illogical, for progression is also a kind of proportion*».

⁴ Da notare che argomenti di tipo religioso continuano ad essere evocati anche ai giorni nostri per sostenere o contestare dei sistemi impositivi con carattere progressivo. Si cfr. in proposito J. CUTLER, *The Religious Roots of the Progressive Income Tax in America*, in *Catholic University Law Review*, 2019, vol. 68, p. 473.

equa⁵ e che il sacrificio⁶ che viene loro imposto risulti commisurato⁷ alla loro capacità contributiva⁸. Con il diffondersi dei commerci prima e con la rivoluzione industriale poi, si iniziarono a superare le più antiche impostazioni secondo le quali le imposte dovevano essere principalmente commisurate alla proprietà territoriale. In particolare, nel pensiero di Adam Smith, la capacità contributiva doveva essere essenzialmente parametrata al reddito⁹. Con l'ulteriore progresso della civilizzazione e lo sviluppo della società moderna, la tassazione ha colpito ogni indice di ricchezza: il reddito, la proprietà, il consumo etc., e lo ha fatto secondo criteri tendenzialmente progressivi. Tutto questo anche se i vari legislatori e la dottrina hanno tradizionalmente assegnato ai concetti di proporzionalità dei tributi, di progressività dell'imposizione e di capacità contributiva, un contenuto assai variegato¹⁰, con differenziazioni profonde a seconda delle epoche e a seconda delle convinzioni etiche, filosofiche e politiche di riferimento. Tali differenziazioni sono così consistenti che si può affermare che, se in linea di massima il principio è universalmente riconosciuto, non vi è alcun consenso generalizzato su come esso si debba

⁵ Si cfr. E.R.A. SELIGMAN, *Essays in Taxation*, New York, 1915, p. 18.

⁶ Il concetto di un "sacrificio fiscale", proporzionato alla propria ricchezza, sembra essere già enunciato nel *Libro delle leggi di Manu*, cit., parr. 127-133. Secondo l'impostazione di J. S. MILL, *Principles of Political Economy, With Some Applications to Social Philosophy*, Londra 1895, p. 516, «to take a thousand a year for the possessor of ten thousands, would not deprive him of anything really conducive either to the support or the comfort of existence; and if such would be the effect of taking five pounds from one whose income is fifty, the sacrifice required from the last is not only greater than but entirely incommensurable with, that imposed on the first».

⁷ Già agli inizi del 1900 l'etica utilitarista e la psicologia edonistica, facendo ricorso alla teoria dell'utilità marginale decrescente dei profitti, e correlativamente alla disutilità marginale decrescente provocata dal pagamento dei tributi, hanno cercato di calcolare il corretto livello d'imposizione in maniera progressiva, senza peraltro giungere a risultati precisi.

⁸ Si cfr. BUEHLER, *op. cit.*, p. 245. Secondo SELIGMAN, *Essays ...*, cit., p. 15: «It is the duty of the citizen to support the government according to his capacity to support himself».

⁹ In particolare A. SMITH, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Dublino 1973, vol. II, libro V, cap. II, parte II, p. 348, evidenziava che «the subjects of every State ought to contribute towards the support of the Government as nearly as possible in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the State».

¹⁰ Riassume bene la genericità del concetto di "capacità contributiva" Corte cost., 21.05.2001, n.156 (in <https://www.giurcost.org>), punto 62, la quale la definisce come l'«idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta [che], può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale». Si cfr. anche Corte cost., 22.04.1997, n. 111 (in <https://www.giurcost.org>), punto 8.

concretizzare nella pratica¹¹ o sulla base di quali parametri possa essere implementato¹².

Se l'idea di avere un sistema d'imposizione progressiva si è consolidata, da molti anni la politica e la dottrina si sono interrogate anche sull'opportunità e sulla possibilità di estenderla ai redditi prodotti dalle imprese¹³ ed a tal fine hanno sviluppato attente analisi ed interessanti argomentazioni¹⁴.

Nonostante l'Unione europea in materia di tassazione abbia competenze ridotte¹⁵, la questione della legittimità di sistemi impositivi nazionali proporzionati alla capacità contributiva del contribuente è stata portata all'attenzione della Corte di giustizia già nel 1968 con la famosa causa *van Leeuwen*¹⁶, interessando questioni essenzialmente inerenti la libera circolazio-

¹¹ Come evidenziato da BUEHLER, *op. cit.*, p. 243, «*a term so variously employed as ability to pay necessarily lacks a universally accepted meaning*».

¹² Si cfr. F. VANISTENDAEL, *Ability to Pay in European Community Law*, in *EC Tax Review*, 2014, vol. 23, n. 3, p. 121. Analogamente BUEHLER, *op. cit.*, p. 257, evidenzia che «*the ability theories fail to indicate what the scale of rate progression should be*».

¹³ Già nel messaggio del Presidente Franklin Delano Roosevelt al Congresso degli Stati Uniti del 19 giugno 1935 «*On Tax Revision*» (il cui testo può essere letto in <https://www.presidency.ucsb.edu/documents/message-congress-tax-revision>), si sosteneva la necessità d'introdurre imposte progressive sulle società in quanto queste ultime potevano disporre di una maggiore capacità contributiva. Egli sosteneva che: «*we have established the principle of graduated taxation in respect to personal incomes, gifts and estates. We should apply the same principle to corporations*».

¹⁴ Si cfr. BUEHLER, *op. cit.*, p. 243.

¹⁵ Sulla specifica tematica delle competenze dell'Unione europea in materia fiscale si cfr. M. ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'Unione europea*, Roma 2018, p. 30 e ss.

¹⁶ In effetti già Corte Giust. UE, sent. del 8 febbraio 1968, 32/67, *van Leeuwen*, ECLI:EU:C:1968:8, in *Racc.* 1968, p. 63, in particolare a p. 67, aveva rilevato la legittimità di «*tasse e [...] diritti riscossi come contropartita di un determinato servizio pubblico [...] anche quando l'importo della tassa dovuta è calcolato in relazione al reddito del contribuente*. In materia di tasse, infatti, le legislazioni moderne, per ragioni di carattere sociale, tengono sovente conto della capacità contributiva degli assoggettati, ma ciò non muta il carattere del tributo, che rimane una tassa dovuta per l'uso di un determinato servizio».

ne delle merci¹⁷, dei lavoratori¹⁸, dei servizi¹⁹, la libertà di stabilimento²⁰. In tali casi il principio della progressività dell'imposta ha sostanzialmente giocato un ruolo di secondo piano, comunque utile a determinare se per motivi contingenti, la specifica tassa comportasse una discriminazione.

Nell'ultimo decennio, e soprattutto negli ultimi due anni, le cose sono sostanzialmente cambiate e l'attenzione della Corte si è concentrata proprio sulla questione della compatibilità strutturale d'imposte progressive con il diritto dell'Unione europea. In effetti, è nel 2014 che la Corte di giustizia, con la sentenza *Hervis*²¹, è stata esplicitamente chiamata a pronunciarsi in merito alla compatibilità con il diritto europeo di un sistema di tassazione applicato in Ungheria, sistema che conteneva imposte progressive applicabili alle imprese. In effetti, in quella circostanza, nell'evidente assenza di disposizioni di ravvicinamento delle legislazioni, si è per la prima volta posta la questione – in termini generali – se imposte di tale tipologia potessero essere considerate come strutturalmente compatibili con il diritto UE.

Nella sentenza *Hervis* la Corte ha ritenuto che le norme ungheresi, le quali erano effettivamente caratterizzate da degli elementi di progressività, contenevano anche delle discriminazioni in base alla nazionalità che configgevano con la libertà di stabilimento e sono state quindi considerate incompatibili con gli artt. 49 e 54 TFUE. Dalla motivazione di quella sentenza non risultava tuttavia proprio evidente se il contrasto con il diritto UE fosse determinato dal carattere progressivo dell'imposta²² o, come dalla motivazione dalla sentenza si poteva intuire con una certa difficoltà, da altri elementi²³.

¹⁷ In particolare Corte Giust. UE, sent. del 22 giugno 1976, 127/75, *Bobie Getränkevertrieb*, ECLI:EU:C:1976:95, in *Racc.* 1976, p. 1079, punto 9, ha considerato che «l'applicazione alla birra nazionale di un'imposta progressiva in funzione della produzione annua di ciascuna birreria rientra nel potere discrezionale di ciascuno Stato».

¹⁸ Si cfr. Corte Giust. UE: 8 maggio 1990, C175/88, *Biehl*, ECLI:EU:C:1990:186, in *Racc.* 1990, p. I1779, punto 12; 4 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31, in *Racc.* 1995, p. I225, punto 23; 12 dicembre 2002, 385/00, *de Groot*, ECLI:EU:C:2002:750, in *Racc.* 2002, p. I11819, punto 98.

¹⁹ Si cfr. Corte Giust. UE: 4 dicembre 1986, 205/84, *Commissione c. Germania*, ECLI:EU:C:1986:463, in *Racc.* 1986, p. 3755, punto 25; 3 ottobre 2006, C290/04, *KFP Scorpio*, ECLI:EU:C:2006:630, in *Racc.* 2006, p. I9461, punto 31; 15 febbraio 2007, C345/04, *Cento equestre*, ECLI:EU:C:2007:96, in *Racc.* 2007, p. I1425, punto 20.

²⁰ Si cfr. Corte Giust. UE: 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, ECLI:EU:C:1995:271, in *Racc.* 1995, p. I2493, punto 18; 6 dicembre 2007, *Columbus Container Services*, C298/05, ECLI:EU:C:2007:754, in *Racc.* 2007, p. I10451, punto 53.

²¹ Corte Giust. UE, sent. del 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, ECLI:EU:C:2014:47, in *Racc. digitale*.

²² Si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, cit., punti 34-36.

²³ In effetti, la Corte di giustizia ha successivamente confermato che, nella sentenza *Hervis*, il contrasto tra l'imposta ungherese ed il diritto UE era determinato dalla particolare circostanza per

La pronuncia *Hervis*, che non conteneva richiami al concetto di capacità contributiva, aveva peraltro prodotto effetti circoscritti al caso di specie. In effetti essa non conteneva un approccio generale alla specifica tematica della compatibilità con il diritto dell'UE d'imposte caratterizzate da aliquote progressive gravanti sulle imprese. Tale approccio è invece enunciato in quattro sentenze, emesse tra il 2020 ed il 2021, quando la Corte di giustizia è stata chiamata a pronunciarsi proprio sulla compatibilità di sistemi nazionali d'imposizione progressiva con le varie disposizioni del TFUE che vietano le discriminazioni in base alla nazionalità²⁴ e con altre disposizioni di diritto UE.

Le questioni portate all'attenzione della Corte avevano una rilevanza cospicua in quanto le diverse norme nazionali riguardavano il sistema di riparto delle competenze tra Unione europea e Stati membri in materia fiscale, ma anche l'effetto che il diritto dell'Unione può comunque esercitare sulle competenze nazionali, qualificabili come esclusive. Tali pronunce si sono quindi innestate, sia pure indirettamente, anche nel dibattito politico ingenerato dalla presentazione da parte della Commissione del «pacchetto sulla tassazione del digitale» che conteneva due distinte proposte di Direttiva in materia nonché una raccomandazione²⁵, e che conteneva anch'esso un mec-

la quale il tributo combinava delle aliquote fortemente progressive sul fatturato con una particolare regola che teneva conto dei fatturati delle imprese collegate, situate in altri Stati membri, fattore che rendeva i tributi discriminatori. Si cfr. Corte Giust. UE: 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, ECLI:EU:C:2020:139, in *Racc. digitale*, punto 55; 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, ECLI:EU:C:2019:567, in *Racc. digitale*, punto 58.

²⁴ In particolare, come è ben noto, non vi è un'unica norma che vieta le discriminazioni (anche fiscali) in base alla nazionalità ma un complesso di disposizioni che, peraltro, producono effetti omogenei. In particolare si tratta dei divieti di discriminazione: in base alla cittadinanza (applicabili solamente a coloro che non beneficiano di una specifica disposizione antIdiscriminazione artt. 18 e 26 TFUE); relativi alle persone che beneficiano della libertà di stabilimento (art. 49) e alle società (art. 54 TFUE); inerenti la libera prestazione dei servizi (art. 56 TFUE); concernenti la libera circolazione dei capitali (articoli 63 e 65 TFUE); riguardanti imposizioni differenziate quanto all'origine dei prodotti (art. 110 TFUE). Ovviamente non tutte le richiamate norme possono assumere rilievo contemporaneamente, ma è destinata a trovare applicazione solamente quella disposizione che riguardi l'oggetto della normativa in questione (si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 51; 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, cit., punto 21).

²⁵ Il pacchetto che fa seguito alla comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio del 21 settembre 2017 COM(2017) 547 «Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale», conteneva una proposta di Direttiva del Consiglio, «relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali», documento COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS), nonché una analoga proposta «che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa», documento COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS). Oltre a tali proposte facevano parte del pacchetto sia una comunicazione dal titolo «È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale», sia una raccomandazione della Commissione «relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa». Sulle proposte della Commissione si cfr.

canismo d'imposizione – sostanzialmente progressivo – il quale era destinato a colpire esclusivamente le imprese che erogano servizi digitali realizzando elevati livelli di fatturato imprese che – incidentalmente – risultavano essere principalmente extraeuropee.

Le soluzioni cui è giunta la Corte, la quale si è pronunciata in tutti e quattro i casi in “grande sezione”, non erano affatto scontate, anzi sotto alcuni profili sono piuttosto sorprendenti, ed è possibile che i risultati raggiunti dai giudici di Lussemburgo siano stati influenzati anche dalla non dichiarata esigenza di salvare le proposte della Commissione sulla tassazione del digitale.

In particolare è da sottolineare che le richiamate sentenze sono tutte caratterizzate da un elemento comune: il costante richiamo al principio della capacità contributiva dei contribuenti. Tale principio, che evidentemente non viene enunciato in alcuna norma dei Trattati od in disposizione di diritto derivato (anche se in un certo qual modo gli artt. 2 e 3 del TUE enunciando gli obiettivi di giustizia, equità e solidarietà riflettono gli stessi obiettivi che sono sottostanti al concetto di capacità contributiva²⁶), può essere tuttavia considerato proprio alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri ed in quanto tale sembra destinato ad essere sempre più riconosciuto come un vero e proprio principio generale del diritto dell'Unione europea²⁷, principio che sembra poter temperare la rigorosa applicazione di altre norme del Trattato.

Le sentenze meritano infine di essere analizzate con cura perché hanno fornito l'occasione alla Corte di definire, con risolutezza insolita, da un lato la piena competenza degli Stati membri a stabilire i propri sistemi impositivi, ma dall'altro ha anche confermato la piena soggezione di tutte le norme nazionali (incluse quelle fiscali risultanti dall'esercizio di competenze esclusive) alle norme ed ai principî del diritto dell'Unione.

2. Le controversie risolte dalla Corte

Sembra il caso di ricordare che le questioni all'origine delle richiamate controversie erano in buona sostanza confinate geograficamente in due Paesi del Nord Europa, l'Ungheria e la Repubblica polacca, Nazioni che avevano introdotto delle imposte dirette²⁸ che, oltre ad essere caratterizzate da aliquo-

E.M. BAGAROTTO, *Dalla proposta di Direttiva COM (FINAL) 48 alla L. n. 145/2018 – Legge di bilancio 2019*, in E. DELLA VALLE, G. FRANSONI, *L'imposta sui servizi digitali*, Milano 2022, p. 47.

²⁶ Si cfr. anche VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 122.

²⁷ *Contra* VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 122.

²⁸ Nella sentenza 16 marzo 2021, C596/19, *Commissione c. Ungheria*, ECLI:EU:C:2021:202, in *Racc. digitale*, punto 44, la Corte ha valutato che «un'imposta sul settore del commercio al dettaglio,

te progressive, individuavano la propria base imponibile nel fatturato delle imprese.

In particolare si trattava delle normative ungheresi del 2010²⁹ e del 2014³⁰, nonché quella polacca del 2016³¹, le quali avevano tutte introdotto imposte progressive legate al fatturato realizzato in territorio nazionale³². Sebbene il legislatore ungherese avesse dichiarato che le imposte erano finalizzate a «tassare i soggetti passivi che dispongono di una capacità contributiva “superiore agli obblighi tributari generali”»³³, sembrava piuttosto evidente (ma andava concretamente dimostrato) che tale formula era il riflesso dell'esigenza di contrastare dei meccanismi di elusione fiscale messi in campo da imprese multinazionali. Queste ultime, attraverso un'accurata pianificazione fiscale internazionale, di fatto riuscivano ad evitare che si formasse quel collegamento con il territorio nazionale che è indispensabile all'applicazione delle imposte sul reddito delle imprese³⁴ e quindi consentivano alle grandi imprese con sede in altri Stati membri dove la tassazione era più bassa, di pagare tributi di rilevanza contenuta. In altri termini non sembrava casuale il fatto che l'imposta ungherese e quella polacca fossero tese a rimediare ad un'anomalia del sistema fiscale colpendo principalmente e deliberatamente le imprese multinazionali che avevano la propria sede sociale in un diverso

basata sul fatturato mensile generato da tale attività, [...], contrariamente a quanto sostiene la Commissione, ha carattere di imposta diretta». Più in generale, sulla distinzione tra imposte dirette ed indirette si cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano 2017, p. 3.

²⁹ In particolare la l. XCIV del 2010, «relativa all'imposta straordinaria su determinati settori», ed in particolare quelli della grande distribuzione, e della pubblicità sulla quale si è pronunciata la Corte di giustizia (in grande sezione) con le sentenze del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., e del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit.

³⁰ L. XXII, dell'11 giugno 2014, «relativa all'imposta sulla pubblicità», successivamente modificata in data 4 luglio e 18 novembre 2014, sulla quale si è pronunciata la Corte di giustizia (in grande sezione) con la sentenza 16 marzo 2021, C596/19, *Commissione c. Ungheria*, cit.. Sulla legge e sulla sua evoluzione si cfr. R. SZUDOCZKY, B. KÁROLYI, *The Troubled Story of the Hungarian Advertisement Tax: How (Not) to Design a Progressive Turnover Tax*, in *Intertax*, 2020, vol. 20, n. 1, p. 46.

³¹ L. del 6 luglio 2016, «sull'imposta sulle vendite al dettaglio» o «*podatku od sprzedaży detalicznej*», in G.U.R.P. del 2016, voce 1155, sulla quale si è pronunciata la Corte di giustizia (in grande sezione) con la sentenza 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, ECLI:EU:C:2021:201, in *Racc. digitale*.

³² Come evidenziato da P. BORIA, *La concorrenza fiscale tra Stati: verso un nuovo ordine della fiscalità internazionale*, in P. BORIA, *La concorrenza fiscale tra Stati*, Padova 2018, p. 5, in partic. a p. 16, l'esigenza di prevenire forme di elusione fiscale imponendo che l'imposta sia pagata nel luogo in cui l'attività è effettivamente svolta, emerge già nel documento presentato dall'OCSE nel luglio 2013, in occasione del G20 di Mosca «*Base erosion and profit shifting – BEPS*».

³³ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 4.

³⁴ Si cfr. anche P. PISTONE, *Sulla compatibilità delle imposte settoriali sul fatturato con il diritto dell'Unione europea (Nota a sent. CGUE grande sez. 3 marzo 2020 (causa C75/18 e C323/18))*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2020, n. 2, p. 779, in partic. a p. 780.

Stato membro dell'UE, e di converso ad avvantaggiare (o a riequilibrare la situazione di) imprese con sede nello Stato.

Le normative ungheresi e polacca sono state duramente contestate davanti ai giudici europei in primo luogo dai contribuenti chiamati a pagarle (i quali le consideravano contenere sia delle discriminazioni in base alla nazionalità, incompatibili con la libertà di stabilimento garantita agli artt. 49 e 54 TFUE, sia delle disposizioni incompatibili con il regime IVA) e in secondo luogo dalla Commissione (la quale le considerava invece contenere dei veri e propri aiuti di Stato incompatibili con gli artt. 107 e 108 TFUE).

Le richiamate sentenze sono tutte molto importanti sia perché complessivamente confermano, in maniera netta, la piena competenza degli Stati membri a definire le proprie norme in materia fiscale, sia perché propongono delle letture delle norme europee in materia di libertà di stabilimento (e del connesso divieto di discriminazione in base al luogo in cui le imprese hanno la propria sede) e di disciplina degli aiuti di Stato, che fanno un costante richiamo al principio della capacità contributiva e che non erano affatto scontate.

In questa sede non ci soffermeremo tanto a discorrere sulla legittimità e sulla coerenza della scelta di individuare una base imponibile nel fatturato delle imprese, legittimità e coerenza che sono state peraltro pienamente confermate dalla Corte nelle richiamate sentenze³⁵, quanto sulla compatibilità con il diritto europeo di imposte sulle società con carattere progressivo³⁶.

3. Il carattere sostanzialmente esclusivo delle competenze nazionali in materia d'imposizione fiscale ed in particolare di armonizzazione delle imposte dirette

Come accennato, uno dei punti di riferimento sui quali è basato il ragionamento della Corte è dato dal riconoscimento che il sistema di ripartizione

³⁵ Si cfr. Corte Giust. UE: 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 70; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 50.

³⁶ Tematica che ha una certa rilevanza anche per l'Italia dove, in buona sostanza, vige un sistema d'imposizione progressivo sulle società di persone (dove il reddito prodotto dalle società è imputato ai singoli soci i quali sono tassati secondo il tradizionale sistema progressivo), e a partire dal 2019 riguardante le grandi società che operano nel settore del digitale. In effetti, in Italia la L. 30 dicembre 2018, n. 145, «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021» (in *GU* del 31 dicembre 2018, n. 302), art. 1, co. da 35 a 50 è stata introdotta un'imposta sui servizi digitali» pari al 3% dei ricavi derivanti da determinati servizi digitali realizzati da imprese di rilevanti dimensioni. Tale imposta ha ripreso l'impostazione della proposta di Direttiva europea in materia. Per approfondimenti su di essa si cfr. DELLA VALLE, FRANSONI, *op. cit.*

delle competenze tra Stati membri ed Unione europea, così come previsto nel TUE e nel TFUE³⁷, in assenza di specifiche norme di armonizzazione o ravvicinamento delle legislazioni (che peraltro sono difficili da adottare³⁸), lascia agli Stati membri la più ampia facoltà di definire le disposizioni necessarie ad imporre le imposte dirette che ritengono più opportune.

In questo contesto sembra utile ricordare che nel sistema europeo è del tutto assente una specifica competenza a gestire una politica fiscale europea³⁹, o a coordinare le politiche tributarie nazionali. In effetti tutte le competenze in materia fiscale derivano all'Unione europea in maniera indiretta dalla competenza a gestire politiche europee diverse⁴⁰.

In concreto dunque, in materia d'imposte dirette manca una competenza europea⁴¹, e la possibilità di ravvicinare (nei Trattati non si usa nemmeno il termine di armonizzare) le legislazioni europee è ricavabile solamente in maniera indiretta e resta comunque pienamente asservita all'esigenza di avere un'incidenza precisa sul funzionamento del mercato interno⁴².

³⁷ Sulla specifica tematica delle competenze europee si cfr. R. ADAM, A. TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Torino 2014, p. 428; P. CRAIG, *Le competenze dell'Unione europea tra chiarezza, attribuzione, delimitazione e riconsiderazione*, in *Diritto e cultura*, n. 1–2, 2003, p. 307; L. DANIELE, *Diritto dell'Unione europea, Sistema istituzionale – Ordinamento – Tutela giurisdizionale – Competenze*, Milano 2018, p. 422; M. DONY, *Droit de l'Union européenne*, Bruxelles 2012, p. 80 ss.; M. ORLANDI, *Il Trattato di Lisbona e il nuovo sistema di ripartizione di competenze tra Unione europea e Stati membri: alcune note critiche*, in C. CURTI GIALDINO, R. CADIN, C. MANCA (a cura di), *Studi in memoria di Maria Rita Saulle*, Napoli 2014, p. 1129; T. TRIDIMAS, *Competence After Lisbon: The Elusive Search for Bright Lines*, in D. ASHLAGBOR, N. COUNTOURIS, I. LIANOS (a cura di), *The European Union After the Treaty of Lisbon*, Cambridge 2012, p. 47; L.A. VALVO, *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*, Torino 2021, p. 107; U. VILLANI, *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*, Bari 2017, p. 82.

³⁸ In effetti, per la loro adozione, è indispensabile stabilire la loro necessità per realizzare il mercato interno europeo e, comunque, è richiesta una delibera all'unanimità in seno al Consiglio.

³⁹ Come evidenziato anche da VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 122: «EU as such has no competence with respect to economic and fiscal policy». Si cfr. anche ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali ...*, cit., p. 36.

⁴⁰ In effetti possiamo ricordare, in primo luogo, che le imposte di frontiera (dazi doganali, misure *antidumping*, *antisovvenzione* e di salvaguardia), derivano dalla competenza esclusiva dell'Unione a gestire la «politica commerciale comune» sancita all'art. 3 TFUE, let. e). In secondo luogo è da sottolineare che le norme di armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette (adottate in applicazione dell'art. 113 TFUE), nonché le norme di ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative direttamente incidenti sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno (adottate in applicazione dell'art. 115 TFUE) sono l'effetto della competenza dell'Unione (concorrente con quella degli Stati membri), prevista all'art. 4 TFUE, let. a), la quale attribuisce all'UE il potere di adottare le norme «necessarie a realizzare il mercato interno». Per approfondimenti sul punto si cfr. ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali ...*, cit., p. 36.

⁴¹ Come chiarito da Corte Giust. UE, sent. del 8 luglio 2007, C182/06, *Lakebrink e Peters-Lakebrink*, ECLI:EU:C:2007:452, in *Racc.* 2007, p. I6705, punto 14: «La materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nelle competenze della Comunità europea». Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, cit., punto 16.

⁴² Come evidenziato anche da VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 122, «the purpose of the existing EU

Non sorprende dunque che la dottrina e la giurisprudenza abbiano sostanzialmente inquadrato – allo stato dell’arte – le competenze in materia d’imposte dirette tra le competenze esclusive degli Stati membri⁴³.

Passando ad illustrare la posizione assunta dalla Corte nel gruppo delle quattro richiamate sentenze, è da evidenziare che questa non usa mezzi termini e ricorda con decisione che «allo stato attuale dell’armonizzazione del diritto fiscale dell’Unione, gli Stati membri sono liberi di istituire il sistema fiscale che ritengono più idoneo, cosicché l’applicazione di una tassazione progressiva rientra nel potere discrezionale di ciascuno Stato membro»⁴⁴. Vi è da aggiungere che con le sentenze *Commissione Ungheria*, e *Commissione Polonia* del 2021, la Corte ha poi rafforzato tale impostazione ricordando anche che: «al di fuori dei settori in cui il diritto tributario dell’Unione è oggetto di armonizzazione, la determinazione delle caratteristiche costitutive di ogni imposta rientra nel potere discrezionale degli Stati membri, nel rispetto della loro autonomia fiscale [...]. Ciò vale, in particolare, per la scelta dell’aliquota dell’imposta, che può essere proporzionale o progressiva, ma anche per la determinazione della sua base imponibile e del suo fatto generatore»⁴⁵. Ne deriva la conferma di un generale “via libera” agli Stati di adottare le norme fiscali che si ritengono opportune.

4. I limiti all’esercizio delle competenze nazionali “esclusive”

Riconoscere che, in assenza di norme di ravvicinamento delle legislazioni, agli Stati membri spetta una competenza piena a definire la struttura delle proprie imposte dirette non significa affatto affermare che la loro potestà non incontri limiti.

Come si è già ricordato, anche nell’esercizio delle proprie competenze esclusive gli Stati membri sono tenuti a rispettare il diritto dell’Unione europea⁴⁶. In particolare, risultava evidente che le norme nazionali impostate su di

tax directives in the area of VAT, capital duties and corporate income tax is to promote market integration by facilitating cross-border transactions and flows of incomes.

⁴³ Si cfr. ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali ...*, cit., p. 31.

⁴⁴ Così Corte Giust. UE: 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 69; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 49; 16 marzo 2021, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, cit., punto 43; 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 37.

⁴⁵ Così Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, cit., punto 44. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 38.

⁴⁶ Si cfr., tra le tante, Corte Giust. UE: 4 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 21; 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, cit., punto 16; 7 settembre 2004, C319/02, *Manninen*, ECLI:EU:C:2004:484, in *Racc.* 2004, p. 17477, punto 19; 18 marzo 2010, C440/08, *Gielen*, ECLI:EU:C:2010:148, in *Racc.* 2010, p. 12323, punto 36.

un meccanismo progressivo, presentavano il rischio di risultare incompatibili con la normativa europea: – da un lato, qualora fosse risultato che colpivano in via mirata, o non giustificata, principalmente imprese con sede in altri Stati membri, potevano risultare incompatibili con le norme in materia di libertà di stabilimento previste agli artt. 49 e 54 TFUE, norme che contengono un preciso divieto di adottare delle discriminazioni fondate sulla nazionalità delle imprese o, meglio, sul luogo in cui hanno la propria sede sociale; – da un secondo, qualora fosse risultato che presentavano le stesse caratteristiche dell'imposta sul valore aggiunto rischiavano di entrare in aperto conflitto con l'art. 401 della Direttiva IVA⁴⁷; – da un terzo, qualora si fosse accertato che la loro applicazione comportava un trattamento differenziato e più vantaggioso per le imprese nazionali, sarebbero risultate in contrasto con il diritto europeo della concorrenza ed in particolare con gli artt. 107 e ss. del TFUE, i quali qualificano come aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune quelle misure che avvantaggiano alcune imprese rispetto alle altre (c.d. misure selettive); – da un quarto vi è era la possibilità (non accuratamente discussa dalla Corte) che le misure nazionali, incidendo sul prezzo finale di merci prodotte in altri Stati, in contrasto con il disposto dell'art. 110 TFUE, finissero con il proteggere indirettamente alcune produzioni.

Se tutti i richiamati rischi erano latenti, restava il fatto che sia la normativa ungherese, sia quella polacca risultavano essere almeno formalmente “neutre”. Lo erano in quanto, basandosi sul fatturato realizzato in territorio nazionale, erano destinate a trovare applicazione indipendentemente dalla nazionalità delle imprese coinvolte o dal luogo in cui avevano sede.

Restava dunque da determinare se, colpendo le imprese di dimensioni più grandi (che erano essenzialmente straniere) e avvantaggiando le imprese più piccole (che erano prevalentemente nazionali) non attuassero delle discriminazioni (incompatibili con la libertà di stabilimento) o di scelte selettive (che avrebbe fatto scattare l'applicabilità delle norme sugli aiuti di Stato), o se comunque non rappresentassero una duplicazione del sistema dell'IVA o se di fatto non producessero effetti protezionisti.

⁴⁷ La Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, «relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto», in *GUCE* dell'11 dicembre 2006, n. L 347, p. 1, art. 401, dispone che: «ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente Direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre [...] qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

5. La compatibilità di un'imposta progressiva con il regime dell'IVA

Iniziando con il chiarire la compatibilità delle controverse imposte con la normativa IVA, questione la cui soluzione sembra essere quella più semplice, si trattava in sostanza di accertare se un'imposta sul fatturato a carattere progressivo potesse finire con il sovrapporsi all'IVA o (imposta che come è ben noto sin dagli anni '60 è stata progressivamente armonizzata a livello europeo⁴⁸) e dunque potesse collidere con suo funzionamento in violazione dell'articolo 401 della Direttiva n. 2006/112/CE c.d. «Direttiva IVA».

Sotto questo profilo la Corte non ha avuto grandi difficoltà nel ricordare che secondo la propria giurisprudenza, ai sensi dell'articolo 401 della Direttiva n. 2006/112/CE, risulta in contrasto con il regime IVA l'imposta nazionale che ne danneggi il funzionamento. In particolare secondo la giurisprudenza, produce tale effetto un'imposta, un diritto o una tassa che gravino «sulla circolazione dei beni [...] dei servizi [...] colpendo le operazioni commerciali in modo analogo all'IVA»⁴⁹. In altri termini sono specificamente vietati i tributi nazionali che possiedano tutte «le caratteristiche essenziali dell'IVA»⁵⁰, anche se non sono in tutto identici ad essa⁵¹.

Nella sentenza *Vodafone Magyarorszá*g, la Corte ha facilmente ricordato che le caratteristiche essenziali che caratterizzano l'imposta sono quattro: «l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono detratti

⁴⁸ Come è ben noto il processo di introduzione dell'IVA «comunitaria» è stato avviato con la Direttiva del Consiglio, dell'11 aprile 1967, n. 67/277/CEE, «in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari», nota come «Prima Direttiva», in *GUCE* del 14 aprile 1967, n. 71, p. 1301. Sull'evoluzione del regime europeo dell'IVA si cfr. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 349 e ss.; ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali...*, cit., p. 49 e ss.

⁴⁹ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarorszá*g, cit., punto 59. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 8 giugno 1999, in cause riunite C338/97, C344/97 e C390/97, *Pelz* e a. in *Racc.* 1999, p. I3319, punto 20; 11 ottobre 2007, in cause riunite C283/06 e C312/06, *KÖGÁZ* e a., ECLI:EU:C:2007:598, in *Racc.* 2007, p. I8463, punto 34.

⁵⁰ Per contro, secondo la giurisprudenza, l'articolo 401 della Direttiva n. 2006/112/CE (così come l'articolo 33 della sesta direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977, 77/388/CEE, non ostano all'introduzione od al mantenimento di imposte che non presentino una delle caratteristiche essenziali dell'IVA. Si cfr. Corte Giust. UE: 7 agosto 2018, C475/17, *Viking Motors* e a., ECLI:EU:C:2018:636, in *Racc. digitale*, punto 38; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarorszá*g, cit., punto 61.

⁵¹ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarorszá*g, cit., punto 60. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 3 ottobre 2006, C475/03, *Banca popolare di Cremona*, ECLI:EU:C:2006:629, in *Racc.* 2006, p. I9373, punto 26; 7 agosto 2018, C475/17, *Viking Motors* e a., cit., punto 38. In dottrina si cfr. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 369.

dall'IVA dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale»⁵². Nel caso dell'imposta ungherese la Corte ha correttamente valutato che essa non poteva essere affatto considerata una misura riproduttiva dell'IVA non possedendone né la terza né la quarta caratteristica⁵³.

Peraltro è da evidenziare che in dottrina il Pistone ha messo in luce che l'art. 401 della Direttiva n. 2006/112/CE, vieta «qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera». L'autore sostiene quindi che «le imposte sul fatturato siano per loro stessa natura incompatibili con il sistema di imposizione sul valore aggiunto»⁵⁴.

6. Il concetto di capacità contributiva e la pregressa giurisprudenza della Corte di giustizia

Per quanto concerne il carattere discriminatorio o selettivo delle imposte progressive, l'analisi dei loro effetti era invece ben più complessa. Lo era poiché, per definizione, un'imposta progressiva è, a seconda del punto di osservazione, discriminatoria o selettiva (nel senso che colpisce in maniera più grave un certo numero di contribuenti e correlativamente ne agevola degli altri). Prima di approfondire tali aspetti sembra però opportuno soffermarsi, brevemente, sul filo conduttore che, come vedremo, lega le quattro sentenze, e che fornisce una sorta di chiave di lettura delle stesse, consentendo di superare le apparenti difficoltà che si sono incontrate nello stabilire la compatibilità con il diritto dell'Unione delle normative di riferimento.

Tale filo conduttore è dato dal costante richiamo al principio della capacità contributiva, principio peraltro chiaramente enunciato anche nell'art. 53 della Costituzione italiana⁵⁵, ma non nei Trattati europei.

⁵² Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 62. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 8 giugno 1999, in cause riunite C338/97, C344/97 e C390/97, *Pelzl e a.*, cit., punto 21; 3 ottobre 2006, C475/03, *Banca popolare di Cremona*, cit., punto 28.

⁵³ In particolare come chiarito da Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 63, l'imposta ungherese non era caratterizzata da una «riscossione dell'imposta in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, nonché l'esistenza di un diritto a detrazione dell'imposta pagata in occasione della precedente fase del processo stesso». Inoltre, come chiarito al punto 64 della stessa sentenza, l'imposta ungherese non veniva calcolata sul valore aggiunto nelle diverse fasi del processo produttivo e di vendita, e quindi non implicava un meccanismo analogo a quello del diritto a detrazione dell'IVA.

⁵⁴ Così PISTONE, *op. cit.*, p. 797.

⁵⁵ Ai sensi dell'art. 53 Cost.: «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione

Nella giurisprudenza UE tale principio ha invece assunto un rilievo crescente. Dapprima è stato richiamato per legittimare tasse che rappresentavano la contropartita di un determinato servizio pubblico (in particolare si trattava di una tassa scolastica), che risultava proporzionata al reddito (dei genitori dello studente)⁵⁶. Successivamente è stato usato per determinare il luogo dove doveva essere effettuato il prelievo tributario e conteggiate le relative deduzioni (il luogo di residenza delle persone fisiche⁵⁷ e solo eccezionalmente nel luogo in cui il reddito veniva effettivamente realizzato)⁵⁸.

Come vedremo, con le sentenze del 2020 e del 2021 il richiamo al principio della capacità contributiva delle imprese sembra poi fare un vero e proprio salto di qualità ed assume il ruolo di principio fondamentale del diritto UE, in quanto tale capace di legittimare norme nazionali che altrimenti avrebbero potuto essere considerate come contrastanti con i Trattati.

della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività». Si rammenta che il richiamo al principio della capacità contributiva ha consentito a Corte cost., 19.01.2005 (in <https://www.giurcost.org>), n. 21, punto 8, di giustificare l'applicazione di aliquote IRAP differenziate a seconda delle attività imprenditoriali svolte.

⁵⁶ Si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 8 febbraio 1968, C32/67, *van Leeuwen*, cit., p. 67, il cui rilevante brano è stato riportato nella precedente nota n. 16.

⁵⁷ Corte Giust. UE, sent. del 4 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 32, ha in via generale considerato che la «residenza abituale della persona interessata» è il luogo più idoneo per misurare la capacità contributiva personale «derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare» (si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, cit., punto 19; 12 dicembre 2002 385/00 *de Groot*, cit., punti 90 e 98; 14 marzo 2019, C174/18, *Jacob e Lennertz*, ECLI:EU:C:2019:205, in *Racc. digitale*, punto 26). Ne deriva, che al successivo punto 33 della stessa sentenza *Schumacker* ha potuto quindi affermare che: «il fatto per uno Stato membro di non far fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è di regola discriminatorio, poiché queste due categorie di contribuenti non si trovano in una situazione analoga».

⁵⁸ In tale circostanza Corte Giust. UE, sent. del 4 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 41, ha però ritenuto che fosse il principio della parità di trattamento a far sì che fosse l'autorità dello Stato dove il reddito personale è in massima parte realizzato a poter pienamente valutare la capacità contributiva del contribuente (si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, cit., punto 27). In effetti, come chiarito sempre nella sentenza *Schumacker*, punto 38, utilizzando il luogo di residenza come riferimento per tassare redditi essenzialmente realizzati in un altro Stato si sarebbe realizzata una discriminazione tra residenti e non residenti non potendo i secondi dedurre efficacemente le proprie spese in alcuno Stato. Ha quindi considerato che: «lo «Stato [che] dispone [...] di tutte le informazioni necessarie per valutare la *capacità contributiva globale* del contribuente, tenuto conto della sua situazione personale e familiare» a dover prendere in considerazione tutti i suoi redditi e più in genere la sua situazione personale e familiare. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, cit., punto 20; 8 luglio 2007, C182/06, *Lakebrink e Peters-Lakebrink*, cit., punto 31; 15 luglio 2021, C241/20, *Bj*, ECLI:EU:C:2021:605, in *Racc. digitale*, punto 25.

6.1. Sul carattere non discriminatorio di un'imposta progressiva che colpisce in maniera più grave le imprese con sede sociale in altri Stati membri

Con le sentenze *Vodafone Magyarország*, e *Tesco-Global Áruházak*, la Corte ha esplicitamente affrontato la questione «se il sistema di aliquote progressivo per scaglioni dell'imposta straordinaria [ungherese] possa avere, di per se stesso [...], un carattere indirettamente discriminatorio nei confronti dei soggetti passivi controllati da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri, che ne sopportano l'onere fiscale effettivo e, pertanto, se possa essere contrario agli articoli 49 e 54 TFUE»⁵⁹.

Ora, come è noto, la libertà di stabilimento, così come definita agli artt. 49 e 54 TFUE, è caratterizzata dal garantire alle imprese con sede sociale in altri Stati membri «il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante, vietando ogni discriminazione fondata sul luogo della sede delle società»⁶⁰. Ovviamente, in tale situazione è suscettibile di rientrare anche quella in cui, come nei casi considerati dalle sentenze *Vodafone Magyarország* e *Tesco-Global Áruházak*, la società madre eserciti la propria attività nel mercato di destinazione attraverso imprese controllate⁶¹.

Nel caso di specie, se trovando applicazione nei confronti di tutte le imprese che realizzavano determinati livelli di fatturato, le misure nazionali controverse apparivano formalmente “indistintamente applicabili”⁶², restava il fatto che esse sembravano avere un carattere sostanzialmente discriminatorio⁶³. Lo sembravano in quanto i soggetti passivi che beneficiavano dell'impo-

⁵⁹ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, punto 48. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 36.

⁶⁰ Così Corte Giust. UE, sent. del 12 dicembre 2006, C374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, ECLI:EU:C:2006:773, in *Racc.* 2006, p. I11673, punto 43. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 26 aprile 2018, in cause riunite C236/16 e C237/16, *ANGED*, ECLI:EU:C:2018:291, in *Racc. digitale*, punto 16; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 39; 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 59.

⁶¹ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 61. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 41.

⁶² Si cfr. Corte Giust. UE: 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, punto 64; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 44.

⁶³ Come riconosciuto da Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 63, «un prelievo obbligatorio che prevede un criterio di differenziazione apparentemente obiettivo ma che sfavorisce nella maggior parte dei casi, tenuto conto delle loro caratteristiche, le società aventi sede in un altro Stato membro e che si trovano in una situazione comparabile a quelle aventi sede nello Stato membro di imposizione, costituisce una discriminazione indiretta basata sul luogo della sede delle società, vietata dagli articoli 49 e 54 TFUE».

sta più bassa erano tutti nazionali, mentre quelli chiamati a pagare le imposte progressivamente più alte erano esclusivamente⁶⁴, o prevalentemente, appartenenti a società di altri Stati membri⁶⁵. Vi è da aggiungere che, di fatto, la maggior parte dell'imposta è risultata essere stata assolta da persone fisiche e giuridiche con sede in altri Stati membri. Anche in un contesto in cui gli Stati membri sono liberi di definire il proprio sistema fiscale nella maniera ritenuta opportuna⁶⁶, la normativa ungherese sembrava celare una discriminazione indiretta in base alla nazionalità, capace di determinare l'incompatibilità delle normative ungheresi e polacca con il diritto dell'Unione europea.

In effetti, secondo una costante giurisprudenza, applicabile anche in materia fiscale, «le norme in materia di parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi basate sulla sede delle società, ma anche qualsiasi forma dissimulata di discriminazione che, in applicazione di altri criteri di distinzione, conduca di fatto allo stesso risultato»⁶⁷. In tale situazione normalmente rientrano le disposizioni che, di fatto o di diritto, sono idonee a colpire «più frequentemente cittadini [od imprese] non nazionali»⁶⁸ o che possono «incidere più a danno dei cittadini [o di imprese] di altri Stati membri»⁶⁹. Vi è da aggiungere che, secondo la giurisprudenza, «perché una misura possa essere qualificata come indirettamente discriminatoria non è necessario che essa abbia l'effetto di favorire tutti i cittadini [o le imprese] nazionali oppure di sfavorire soltanto i cittadini [e le imprese] degli altri Stati

Si cfr. anche Corte Giust. UE: 4 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 26; 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, cit., punti da 37 a 41; 26 aprile 2018, in cause riunite C236/16 e C237/16, *ANGED*, punto 18; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 43.

⁶⁴ Così la posizione del tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, così come richiamata dalla Corte nella sentenza 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 15.

⁶⁵ Si cfr. Corte Giust. UE: 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 67; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 48.

⁶⁶ Si cfr. la precedente sez. 3 di questo lavoro.

⁶⁷ Così Corte Giust. UE, sent. del 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, cit., punto 30. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 14 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 26; 22 marzo 2007, C383/05, *Talotta*, ECLI:EU:C:2007:181 in *Racc.* 2007, p. I2555, punto 17; 18 marzo 2010, C440/08, *Gielen*, cit., punto 37; 26 aprile 2018, in cause riunite C236/16 e C237/16, *ANGED*, cit., punto 18; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 42; 25 febbraio 2021, C712/19, *Novo Banco S.A.*, ECLI:EU:C:2021:137, in *Racc. digitale*, punto 31.

⁶⁸ Così Corte Giust. UE, sent. del 2 aprile 2020, C802/18, *Caisse pour l'avenir des enfants*, ECLI:EU:C:2020:269, in *Racc. digitale*, punto 56. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 14 giugno 2012, C542/09, *Commissione c. Paesi Bassi*, ECLI:EU:C:2012:346, in *Racc. digitale*, punto 38; 20 giugno 2013, C20/12, *Giersch e a.*, ECLI:EU:C:2013:411, in *Racc. digitale*, punto 44; 10 luglio 2019, C410/18, *Aubriet*, ECLI:EU:C:2019:582, in *Racc. digitale*, punto 28.

⁶⁹ Così Corte Giust. UE, sent. del 10 luglio 2019, C410/18, *Aubriet*, cit., punto 28. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 29 aprile 1999, C224/97, *Ciola*, ECLI:EU:C:1999:212, in *Racc.* 1999, p. I2517, punto 14; 14 dicembre 2016, C238/15, *Bragança Linares Verruga e a.*, ECLI:EU:C:2016:949, in *Racc. digitale*, punto 43.

membri ad esclusione dei cittadini nazionali» ma è sufficiente che rischi di operare principalmente a carico di stranieri⁷⁰. Ne deriva che, come chiarito nella sentenza *Tesco-Global Áruházak* «un prelievo obbligatorio che prevede un criterio di differenziazione apparentemente obiettivo ma che sfavorisce nella maggior parte dei casi, tenuto conto delle loro caratteristiche, le società aventi sede in un altro Stato membro e che si trovano in una situazione comparabile a quelle aventi sede nello Stato membro di imposizione, costituisce una discriminazione indiretta basata sul luogo della sede delle società, vietata dagli articoli 49 e 54 TFUE»⁷¹.

Nei casi *Vodafone Magyarország* e *Tesco-Global Áruházak* la Corte ha esplicitamente riconosciuto che la maggior parte dell'imposta straordinaria fosse stata assolta da soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri⁷². Era quindi ragionevole pensare che, l'onere fiscale gravante su questi ultimi fosse da considerare come proporzionalmente superiore rispetto a quello che gravava sui soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche nazionali. Resta il fatto che le diverse situazioni dovevano essere comparate⁷³ e la situazione di imprese che realizzano un fatturato modesto non è necessariamente equiparabile a quella di società con un fatturato elevato visto che queste ultime avrebbero «una capacità contributiva superiore agli obblighi tributari generali»⁷⁴, ma va evidenziato che tale maggiore capacità contributiva risulta solamente asserita in un passaggio del preambolo della legge.

Facendo leva sulla diversa capacità contributiva delle imprese, la Corte ha quindi sottolineato che le norme ungheresi e polacche non risultavano

⁷⁰ Così Corte Giust. UE, sent. del 14 giugno 2012, C542/09, *Commissione c. Paesi Bassi*, cit., punto 38. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 16 gennaio 2003, C388/01, *Commissione c. Italia*, ECLI:EU:C:2003:30, in *Racc.* 2003, p. 1721, punto 14.

⁷¹ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 63.

⁷² In effetti come riconosciuto da Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., al punto 47, i soggetti passivi «rientranti nello scaglione superiore erano in maggioranza soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri» e al successivo punto 48 ha aggiunto che: «la maggior parte dell'imposta straordinaria è stata assolta da soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri».

⁷³ Infatti, secondo Corte Giust. UE, sent. del 14 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 30, «la discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse». Si cfr. anche Corte Giust. UE: 27 giugno 1996, C-107/94, *Asscher*, ECLI:EU:C:1996:251, in *Racc.* 1996, p. 1-3089, punto 40; 29 aprile 1999, C311/97, *Royal Bank of Scotland*, ECLI:EU:C:1999:216, in *Racc.* 1999, p. 12651, punto 26; 12 dicembre 2006, C374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, cit., punto 46.

⁷⁴ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 51.

essere discriminatorie. Esse originavano da un sistema che almeno formalmente era “indistintamente applicabile” ad imprese nazionali e straniere, il quale trovava la propria ragion d’essere nel quantomai ragionevole principio in base al quale tutte le imprese devono versare le imposte in ragione della propria capacità contributiva. Esse quindi non risultavano finalizzate a colpire in maniera particolare gli stranieri ma «i soggetti passivi che dispongono di una capacità contributiva superiore agli obblighi tributari generali»⁷⁵.

La diversità di trattamento dei diversi contribuenti, che pur sembrava essere stata accertata⁷⁶, è risultata in sostanza giustificata dalla razionalità della norma (adottata nell’esercizio di proprie competenze esclusive) integrata dalla non dimostrata⁷⁷ intenzionalità della discriminazione⁷⁸, elementi che erano fondati sul fatto che la progressività dell’imposta era correlata alla «diversa capacità contributiva» delle imprese la quale peraltro viene asserita in maniera del tutto generale. Si condivide l’impostazione del Pistone secondo la quale, la Corte di giustizia, con le richiamate sentenze ha fatto fare al principio della capacità contributiva un vero e proprio salto di qualità, lo ha elevato «a parametro di cui la Corte [...] stessa si serve per valutare la razionalità e ragionevolezza delle scelte del legislatore nazionale in relazione all’esercizio della potestà impositiva a livello nazionale e alle ripercussioni che essa può determinare al livello dell’Unione Europea»⁷⁹.

Data la razionalità del sistema ungherese, “certificato” dal fatto che è conforme al principio della capacità contributiva, diventa irrilevante il fatto che nei fatti una certa discriminazione sussista. Il fatto che «da parte più rilevante di una siffatta imposta straordinaria venga sopportata da soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri» viene

⁷⁵ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 51.

⁷⁶ Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 52, richiama chiaramente: «la circostanza che la parte più rilevante di una siffatta imposta straordinaria venga sopportata da soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri».

⁷⁷ In realtà secondo, R. MANSON, L. PARADA, *The Legality of Digital Taxes in Europe*, in DELLA VALLE, FRANSONI, *op. cit.*, p. 319, in partic. a p. 361, «the Court ignored the evidence of intent that could be gleaned from the Hungarian statute itself, combined with rudimentary knowledge of the Hungarian economy».

⁷⁸ Probabilmente se fosse stata dimostrata l’intenzione del legislatore ungherese di discriminare le imprese straniere la Corte sarebbe giunta a conclusioni diverse. Nelle conclusioni presentate dall’Avv. gen. Juliane Kokott il 13 giugno 2019, C75/18, *Vodafone Magyarország*, ECLI:EU:C:2019:492, in *Racc. digitale*, punto 90, viene infatti evidenziato che, qualora competenze nazionali vengano esercitate «in maniera consapevole ed esclusiva in una forma atta a svantaggiare soltanto le imprese straniere e a limitarle pertanto nelle loro libertà fondamentali riconosciute dal diritto dell’Unione (e dunque al fine di eludere il diritto dell’Unione), ciò costituisce una violazione del principio sancito dall’articolo 4, paragrafo 3, TUE e può senz’altro essere considerato, a determinate condizioni, un abuso di diritto. In tali circostanze, può allora essere ivi ravvisata anche una discriminazione indiretta».

⁷⁹ Così PISTONE, *op. cit.*, 791.

– piuttosto sorprendentemente – ad essere considerato accidentale. In particolare, secondo la Corte, tale circostanza «non può essere tale da costituire, di per sé stessa, una discriminazione. Infatti [...], una simile circostanza si spiega con il fatto che il mercato ungherese [...] è dominato da siffatti soggetti passivi, che vi realizzano i fatturati più consistenti».

La Corte ha quindi potuto concludere che le imposte ungheresi e polacche «non introducono, per loro stessa natura, alcuna discriminazione fondata sul luogo in cui si trova la sede delle società, tra soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche ungheresi e soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri»⁸⁰.

Se formalmente l'impostazione della Corte è ineccepibile (lo straniero – in quanto tale – non ha diritto ad un trattamento fiscale privilegiato), si dubita che nel caso di specie sia stata correttamente applicata. In effetti le normative ungherese e polacche non si traducono in un'imposta generale, volta a colpire tutte le imprese con determinati livelli di fatturato, ma sono delle imposte “straordinarie” che colpiscono solamente imprese esistenti (e ben conosciute), operanti in specifici settori. Se pure non emerge in maniera esplicita dalle normative di riferimento (e andava dimostrato⁸¹), è intuibile che l'intenzione dei due legislatori sia stata proprio quella di colpire proprio le imprese straniere che, attraverso un'attenta pianificazione fiscale eludono, in maniera riprovevole ma legittima, una buona parte delle imposte nazionali.

6.2. La compatibilità delle imposte progressive con il divieto di concedere aiuti di Stato

Appurato che un'imposta progressiva “indistintamente applicabile” in linea di principio non è discriminatoria, restava da determinare se non fosse “selettiva” ed in quanto tale contenesse degli aiuti di Stato. In effetti un sistema fiscale progressivo – per definizione – tratta i contribuenti in maniera differenziata. Per definizione le imprese chiamate a pagare imposte calcolate in applicazione di un'aliquota inferiore beneficiano di un “risparmio fiscale” rispetto a quelle chiamate a pagare imposte definite sulla base di aliquote più consistenti. Di qui l'idea della Commissione alla base delle Decisioni nn. 2017/329⁸² e 2018/160⁸³, che la legislazione ungherese e quella polacca,

⁸⁰ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarorszáig*, cit., punto 54.

⁸¹ Magari richiamando affermazioni del legislatore durante i dibattiti parlamentari o altre asserzioni dei membri del Governo.

⁸² Decisione della Commissione (UE) del 4 novembre 2016, n. 2017/329, «relativa alla misura SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) relativa alla tassazione del fatturato pubblicitario alla quale l'Ungheria ha dato esecuzione», in *GUUE* del 25 febbraio 2017, n. L 49, p. 36, art. 1.

⁸³ Decisione della Commissione (UE), del 30 giugno 2017, n. 2018/160, «relativa all'aiuto di

che in specifici settori applicavano aliquote poco consistenti per le imprese che realizzavano fatturati modesti e più elevate per quelle che realizzavano fatturati maggiori, nascondessero un aiuto di Stato nei confronti delle prime.

Il ragionamento della Commissione sembrava essere lineare, e tutti gli elementi necessari ad integrare la nozione di “aiuto di Stato” sembravano integrati. In effetti secondo la Commissione «affinché una misura possa qualificarsi aiuto ai sensi di questa disposizione è [...] necessario che siano soddisfatte le seguenti condizioni cumulative: i) la misura è imputabile allo Stato ed è finanziata mediante risorse statali; ii) la misura conferisce un vantaggio al beneficiario; iii) tale vantaggio è selettivo; e iv) la misura in questione falsa o minaccia di falsare la concorrenza ed è atta a incidere sugli scambi tra Stati membri»⁸⁴. Tale impostazione è stata in via generale confermata anche nelle sentenze del 2021 *Commissione c. Ungheria* e *Commissione c. Polonia*⁸⁵, anche se nella sua applicazione pratica è stata contestata la selettività della misura.

In particolare la Commissione da un lato, e il Tribunale e la Corte di giustizia dall'altro, hanno diversamente valutato quale fosse il “regime fiscale ordinario”, di quei Paesi, definito anche come il “regime fiscale generale” o il “sistema di riferimento” e che generalmente comprende i parametri che individuano la base imponibile⁸⁶, i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta, il fatto generante l'imposta stessa⁸⁷, le aliquote fiscali che colpiscono le imprese⁸⁸.

Nelle richiamate Decisioni, la Commissione aveva correttamente con-

Stato SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) al quale la Polonia ha dato esecuzione in relazione all'imposta sul settore del commercio al dettaglio [notificata con il numero C(2017) 4449]» in *GUUE* del 1 febbraio 2018, n. L 29, p. 38.

⁸⁴ Si cfr. le Decisioni della Commissione (UE): del 4 novembre 2016, n. 2017/329, cit., punto 39; del 30 giugno 2017, n. 2018/160, cit., punto 33. Tale impostazione riprende, in maniera fedele, la giurisprudenza della Corte ed in particolare le sentenze: 21 marzo 1990, C142/87, *Tubemeuse*, ECLI:EU:C:1990:125, in *Racc.* 1990, p. I959, punto 25; 23 marzo 2006, C237/04, *Enirisorse*, ECLI:EU:C:2006:197, in *Racc.* 2006, p. I14243, punti 38 e 39; 2 giugno 2006, in cause riunite C182/03 e C217/03, *Forum 187 ASBL*, ECLI:EU:C:2006:416, in *Racc.* 2006, p. I-5479, punto 81; 10 giugno 2010, C140/09, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, ECLI:EU:C:2010:335, in *Racc.* 2010, p. I5243, punto 31; 29 marzo 2012, C417/10, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, c. 3M Italia SpA*, cit., punto 37; 21 ottobre 2020, C556/19, *Eco TLC*, ECLI:EU:C:2020:844, in *Racc. digitale*, punto 18; 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 27.

⁸⁵ Si cfr. Corte Giust. UE: 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 27; 16 marzo 2021, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, cit., punto 33.

⁸⁶ Si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 8 settembre 2011, in cause riunite da C78/08 a C80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, in *Racc.* 2011, p. I-7611, punto 50.

⁸⁷ Si cfr. Corte Giust. UE: 29 aprile 2004, C308/01, *GIL Insurance e a.*, ECLI:EU:C:2004:252, in *Racc.* 2004, p. I4777, punti 70–71; 17 novembre 2009, C169/08, *Presidenza del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, ECLI:EU:C:2009:709, in *Racc.* 2009, p. I10821, punto 30.

⁸⁸ Si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 6 settembre 2006, C88/03, *Portogallo c. Commissione*, ECLI:EU:C:2006:511, in *Racc.* 2006, p. I-711, punto 56. Si cfr. anche Comunic. della Commissione «sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento

siderato che l'ambito di applicazione dell'imposta sul fatturato delle società pubblicitarie fosse quello di riferimento⁸⁹, ma ha considerato anche che: l'individuazione della base imponibile nel fatturato non rappresentasse una scelta coerente⁹⁰ e che «la struttura ad aliquote progressive dell'imposta sulla pubblicità [non] costituisca parte integrante di tale sistema di riferimento»⁹¹, ma una disposizione ad esso accessoria valutandone in separata sede la giustificabilità⁹².

Il Tribunale e la Corte hanno invece ritenuto da un lato che l'identificazione della base imponibile nel fatturato rappresentava una scelta coerente e legittima⁹³ e dall'altro che la progressività del sistema d'imposta non costituiva un elemento estraneo o incoerente con tale sistema. Come evidenziato anche dall'avvocato generale Kokott, «una normativa tributaria generale che si limita a determinare il quadro di riferimento può costituire un aiuto solo se è stata configurata in modo manifestamente incoerente»⁹⁴. Per contro, come aveva correttamente avvertito il Tribunale, la Corte ha ritenuto che: «un criterio di modulazione sotto forma di una tassazione progressiva a partire da una certa soglia, anche elevata, che può rispecchiare l'intenzione di tassare l'attività di un'impresa soltanto quando tale attività raggiunga una certa importanza non implica, di per sé solo, l'esistenza di un vantaggio selettivo»⁹⁵. In buona

dell'Unione europea», n. 2016/C 262/01, in *GUUE* del 19 luglio 2016, n. C 262, p. 1, punto 134.

⁸⁹ Come chiarito nella Decisione della Commissione (UE) del 4 novembre 2016, n. 2017/329, cit., punto 48, «il sistema di riferimento consiste nell'applicazione di una specifica imposta sulla pubblicità al fatturato derivante dalla fornitura di servizi pubblicitari, vale a dire la remunerazione totale ricevuta per la pubblicazione di annunci pubblicitari, senza deduzione di alcun costo».

⁹⁰ Si cfr. le Decisioni della Commissione (UE): del 4 novembre 2016, n. 2017/329, cit., punto 68; del 30 giugno 2017, n. 2018/160, cit., punto 58.

⁹¹ Si cfr. la Decisione della Commissione (UE) del 4 novembre 2016, n. 2017/329, cit., punto 48.

⁹² La Commissione nella Decisione del 4 novembre 2016, n. 2017/329, cit., punto 67, ha ritenuto che: «le informazioni fornite dall'Ungheria non hanno stabilito né che il fatturato di un gruppo di imprese è un buon indicatore della sua capacità contributiva né che l'andamento progressivo dell'imposta sia giustificato dalla natura e dalla struttura generale del sistema fiscale».

⁹³ Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, cit., punto 47 e Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 41, ha ritenuto che «al pari del fatturato, l'utile è esso stesso solo un indicatore relativo della capacità contributiva. La circostanza che esso costituisca, come ritiene la Commissione, un indicatore più pertinente o più preciso del fatturato è irrilevante in materia di aiuti di Stato, dal momento che il diritto dell'Unione in tale settore riguarda soltanto l'eliminazione dei vantaggi selettivi di cui potrebbero beneficiare talune imprese a scapito di altre che si trovino in una situazione comparabile».

⁹⁴ Si cfr. le conclusioni presentate dall'Avv. gen. Juliane Kokott: il 26 aprile 2018, C233/16, *ANGED*, ECLI:EU:C:2017:852, in *Racc. digitale*, punto 83; 15 ottobre 2020, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, ECLI:EU:C:2020:835, in *Racc. digitale*, punto 53; 4 luglio 2019, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, ECLI:EU:C:2019:567, in *Racc. digitale*, punto 151 e ss.; 13 giugno 2019, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 170 e ss.

⁹⁵ Così Trib. 27 giugno 2019, T-20/17, *Ungheria c. Commissione*, ECLI:EU:T:2019:448, in *Racc. digitale*, punto 104.

sostanza è da ritenere che i sistemi fiscali introdotti in Ungheria e Polonia, pur essendo caratterizzati da una disparità di trattamento, sono compatibili con il diritto UE in quanto risultano parametrati alla diversa capacità contributiva dei contribuenti, elemento che li rende coerenti e legittimi⁹⁶.

Se il ragionamento è in linea di principio corretto non si può evitare di ricordare – ancora una volta – che la differenza di trattamento è evidente soprattutto ove si consideri che la tassa ungherese e quella polacca non costituiscono delle misure generali ma delle imposte di scopo, volte a colpire imprese che operavano in un settore definito ed in un contesto conosciuto. Si ha quindi la sensazione che fossero state consciamente strutturate in maniera selettiva, anche se a conforto di tale sensazione sarebbe stato necessario addurre qualche prova.

6.3. L'eventuale effetto «protettivo» delle imposte progressive

Nel valutare la compatibilità di un sistema fiscale progressivo con il diritto UE sembra infine utile operare un richiamo anche all'art. 110 TFUE. Questa norma, al primo comma dispone che: «nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari».

Sotto questo profilo la Corte di giustizia, sin dalla sentenza *Bobie Getränkevertrieb* del 1976 ha chiarito che un sistema d'imposizione progressivo sulla produzione di un determinato bene è legittimo solamente se il bene straniero viene ad essere tassato come quello nazionale⁹⁷. Sotto questo profilo non si ravvedono evidenti problemi di compatibilità con il diritto UE atteso che da un lato le imposte considerate non colpivano i prodotti ma le imprese e dall'altro, che la Corte ha più volte posto l'accento sul loro carattere non discriminatorio. Nella più recente sentenza *Hervis*, avente a riferimento proprio il sistema d'imposta progressivo

⁹⁶ Come chiarito da Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, cit., punto 46: «Il diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato non osta, in linea di principio, a che gli Stati membri decidano di optare per aliquote d'imposta progressive, destinate a tener conto della capacità contributiva dei soggetti passivi. Il fatto che il ricorso a un'imposizione progressiva sia, in pratica, più comune in materia di imposizione delle persone fisiche non implica che sia loro vietato ricorrervi per tener conto anche della capacità contributiva delle persone giuridiche, in particolare delle imprese». Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 40.

⁹⁷ Corte Giust. UE, sent. del 22 giugno 1976, 127/75, *Bobie Getränkevertrieb*, cit., punto 10, ha chiarito che «se [...] uno Stato membro ha deciso di applicare alla birra nazionale un'imposta progressiva in funzione della produzione annua di ciascuna birreria, l'art. 95 [attuale 110 TFUE], 1° comma, è pienamente osservato solo se la birra straniera è sottoposta ad un tributo pari o inferiore, del pari riferito alla produzione annua di birra di ciascuna birreria».

ungherese, la Corte ha infatti considerato che, alla luce dei dati disponibili, «non risulta che l'imposta straordinaria colpisca più pesantemente i prodotti provenienti da altri Stati membri rispetto ai prodotti nazionali, [e quindi la richiesta] interpretazione dell'articolo 110 TFUE risulta priva di pertinenza»⁹⁸.

L'art. 110 par. 1 TFUE è tuttavia integrato anche da un par. 2, ai sensi del quale: «nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni». Secondo la giurisprudenza tale norma «mira all'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di imposizioni interne, in particolare di quelle che sono discriminatorie nei confronti delle merci originarie di altri Stati membri»⁹⁹.

In altri termini c'è da chiedersi se un'imposta progressiva che di fatto colpisca principalmente le imprese straniere, e dunque indirettamente incide sul prezzo finale dei loro prodotti¹⁰⁰, possa essere considerata come destinata a proteggere le produzioni nazionali¹⁰¹. In effetti ove risulti che l'imposta progressiva sia discriminatoria, dovrebbe essere considerata una misura tesa a proteggere le produzioni nazionali. Considerando che l'effetto protettivo può risultare in maniera oggettiva, potrebbe essere considerata incompatibile con l'art. 110, par. 2 TFUE, l'imposta che risulti applicata principalmente nei confronti delle imprese di altri Stati membri¹⁰².

⁹⁸ Così Corte Giust. UE, sent. del 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, cit., punto 27. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 57.

⁹⁹ Così Corte Giust. UE, sent. del 14 aprile 2015, C76/14, *Manea*, ECLI:EU:C:2015:216, in *Racc. digitale*, punto 28. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 11 dicembre 1990, C-47/88, *Commissione c. Danimarca*, ECLI:EU:C:1990:449, in *Racc.* 1990, p. I-4509, punto 9; 11 agosto 1995, in cause riunite da C-367/93 a 377/93, *Rodgers*, ECLI:EU:C:1995:261, in *Racc.* 1995, p. I-2229, punto 15; 18 gennaio 2007, C313/05, *Brzeziński*, ECLI:EU:C:2007:33, in *Racc.* 2007, p. 513, punto 27; 3 giugno 2010, C-2/09, *Kalinchev*, ECLI:EU:C:2010:312, in *Racc.* 2010, p. I4939, punto 37; 19 dicembre 2013, C-437/12, X, ECLI:EU:C:2013:857, in *Racc. digitale*, punto 26.

¹⁰⁰ Ipotesi considerata da Corte Giust. UE, sent. del 16 febbraio 1977, 20/76, *Schöettle*, ECLI:EU:C:1977:26, in *Racc.* 1977, p. 247, punto 15.

¹⁰¹ Come a suo tempo aveva evidenziato L. DANIELE, *Il divieto di discriminazione fiscale nella giurisprudenza italiana (1980-1987)*, in *Foro it.*, 1989, IV, p. 201, in partic. a p. 205, l'art. 110 TFUE potrebbe essere applicato al comportamento di quello Stato membro che favorisse «i prodotti nazionali attraverso un sistema di imposte sui redditi che risulti, in via di fatto, più gravosa per gli importatori che per i produttori nazionali».

¹⁰² Come chiarito da Corte Giust. UE, sent. del 9 maggio 1985, C112/84, *Humblot*, ECLI:EU:C:1985:185, in *Racc.*, 1985, p. 1367, punto 13, un sistema di tributi interni progressivo «è compatibile con l'art. 95 [attuale 110] solo in quanto sia privo di qualsiasi effetto discriminatorio o protezionistico». Al successivo punto 14 ha poi precisato che: «tale non è un sistema [...] che] istituisce due diverse tasse, una differenziale, il cui importo aumenta progressivamente, [per determinati prodotti], e l'altra per [...] prodotti dello stesso genere ma con specifiche caratteristiche], il cui importo è fisso ed è circa cinque volte più elevato di quello massimo della tassa differenziale. Benché non ponga distinzioni formali a seconda dell'origine dei prodotti, un sistema del genere presenta manifestamente tratti discriminatori o protezionistici, incompatibili con l'art. 95 [...] risultando] fissato, infatti, a un livello

Resta il fatto che nelle richiamate sentenze del 2020 e del 2021 la Corte ha valutato da un lato che le imposte progressive non sono di per sé discriminatorie (e dunque potrebbero non essere considerate come tese a colpire prodotti degli altri Stati membri) e, dall'altro che erano obiettivamente giustificate dal fatto di essere commisurate alla capacità contributiva delle imprese stesse¹⁰³. È quindi da ritenere che, applicando *mutatis mutandis* i canoni interpretativi usati per interpretare gli artt. 49 e 54 TFUE, ove non sia dimostrato che il legislatore nazionale ha perseguito intenzionalmente una finalità protettiva, l'imposta progressiva risulterebbe compatibile anche con l'art. 110 par. 2 TFUE.

7. La proposta di imposta europea sui servizi digitali

La circostanza per la quale, nelle quattro sentenze analizzate, le imposte ungheresi e polacca non sono state considerate contrastanti con il diritto dell'Unione europea, secondo Danish Mehboob, finirà con l'incentivare l'introduzione di altre imposte sui servizi digitali¹⁰⁴. Non si condivide tale impostazione per due ordini di motivi.

In primo luogo si ritiene che l'Unione europea, di fronte ad iniziative “in ordine sparso” dei propri Stati membri, che pure hanno un riflesso sulle relazioni commerciali con Stati terzi, sia essa stessa pronta ad agire come coordinatrice delle iniziative nazionali. In effetti, come si è già accennato, la Commissione, sia pure partendo da una base giuridica individuata in maniera scorretta¹⁰⁵, già il 21 marzo 2018 ha proposto di un «pacchetto sulla tassazione del digitale» che conteneva due distinte proposte di Direttiva in materia nonché una raccomandazione¹⁰⁶, norme finalizzate a riequilibrare l'asimmetria tra il

tale che solo [le merci] importate, in particolare da altri Stati membri, sono sottoposte a questa tassa speciale». Peraltro Corte Giust. UE, sent. del 5 aprile 1990, C132/88, *Commissione c. Grecia*, ECLI:EU:C:1990:165, *Racc.* 1990, p. I1567, punto 18, ha precisato che in applicazione dell'art. 110 TFUE «un sistema impositivo non può essere considerato discriminatorio per il solo motivo che la categoria tassata in misura maggiore è esclusivamente composta da prodotti importati, in particolare da altri Stati membri». Occorre anche accertare che induca il consumatore a scegliere il prodotto nazionale.

¹⁰³ È da rammentare che, secondo la giurisprudenza, l'art. 110 TFUE non colpisce proprio tutti gli strumenti fiscali che possono avere un contenuto discriminatorio, ma solamente quelli che non siano giustificabili sulla base di criteri obiettivi. Si cfr. Corte Giust. UE: 14 gennaio 1981, C140/79, *Chemical farmaceutici*, ECLI:EU:C:1981:1, in *Racc.* 1981, p. 1, punto 14; 2 aprile 1998, C213/96, *Outokumpu Oy*, ECLI:EU:C:1998:155, in *Racc.* 1998, p. I-1777, punti 30–31.

¹⁰⁴ Si cfr. D. MEHBOOB, *Turnover Taxes do not Violate EU State Aid Law*, *Finds CJEU*, in *International Tax Review*, 09587594, 4/5/2021.

¹⁰⁵ Tali proposte risultavano infatti basate sull'art. 113 del TFUE, che consente di armonizzare le imposte indirette, quando la Corte ha qualificato le imposte sul fatturato quali imposte dirette. Si cfr. la precedente nota n. 28.

¹⁰⁶ Cit. Nella riunione del 1° marzo 2019, documento (OR. en) 6873/19, il Consiglio non ha

luogo di creazione del valore ed il luogo di sua tassazione¹⁰⁷, colpendo tutte le imprese con un'imposta armonizzata capace di limitare i benefici di cui godono le imprese del digitale che conseguono determinati livelli di fatturato.

Tale imposta, oltre a contrastare la pianificazione fiscale aggressiva e ad evitare l'erosione delle basi imponibili nazionali, trovando applicazione in tutti gli Stati membri, evidentemente presentava il considerevole vantaggio di essere sostanzialmente simile in tutta l'Unione e dunque non comportava né il rischio di risultare discriminatoria, né quello di comportare la concessione di aiuti capaci di falsare la concorrenza tra Stati membri¹⁰⁸, né di avere un effetto protettivo.

In secondo luogo è da sottolineare che il sistema delle imposte unilaterali sul fatturato delle imprese e la stessa proposta della Commissione, siano stati sostanzialmente superati dall'Accordo internazionale concluso prima in sede OCSE l'8 ottobre 2021 sulla «*global minimum tax*»¹⁰⁹, Accordo che è stato poi fatto proprio dal G20 di Roma del 30 ottobre 2021, il quale dovrebbe consentire di superare anche i dubbi di compatibilità dell'imposta europea con l'Accordo GATS¹¹⁰.

Resta il fatto che, dopo l'adozione delle Decisioni nn. 2017/329 e 2018/160, e la loro strenua difesa davanti al Tribunale e alla Corte di giustizia, la presentazione di tale proposta è risultata piuttosto sorprendente. Sostenere da

raggiunto i consensi necessari ad approvare le proposte della Commissione, ma ha comunque concluso un accordo politico in materia, ritenendo che «sia necessario continuare ad adoperarsi [...] per raggiungere un accordo su una soluzione globale a livello dell'OCSE entro il 2020 per affrontare le sfide di natura fiscale poste dalla digitalizzazione dell'economia».

Nelle conclusioni adottate dal Consiglio europeo nella riunione del 17, 18, 19, 20 e 21 luglio 2020, punto A29, questi ha confermato l'attualità della tematica sottolineando l'impegno gravante sulla Commissione di presentare «proposte relative [...] a un prelievo sul digitale, ai fini della loro introduzione al più tardi entro il 1° gennaio 2023». Il 12 luglio 2021 la Commissione UE ha tuttavia «deciso di sospendere durante questo periodo il lavoro in corso sulla proposta per una *web tax* come nuova risorsa propria della Ue» al fine di consentire al G20 e all'OCSE di completare entro ottobre il lavoro per raggiungere un accordo completo sulla tassazione, che comprenda anche una *digital tax*.

¹⁰⁷ Si cfr. BAGAROTTO, *op. cit.*, p. 51.

¹⁰⁸ Si cfr. anche MANSON, PARADA, *op. cit.*, p. 322.

¹⁰⁹ Attraverso l'Accordo dell'8 ottobre 2021 sulla «*global minimum tax*», 136 Stati si sono impegnati ad applicare alle imprese fiscalmente residenti sul proprio territorio, una tassa minima del 15% (il che elimina gran parte dei vantaggi fiscali di cui beneficiano le imprese residenti in 'paradisi fiscali'). L'Accordo prevede inoltre la legittimità di imposte sugli utili applicate nel Paese in cui sono stati realizzati, indipendentemente dall'esistenza nel territorio nazionale di una presenza fisica dell'impresa straniera che li ha realizzati.

¹¹⁰ Come è noto l'Accordo GATS fa parte del "pacchetto" accettato dagli Stati ratificando l'Accordo istitutivo dell'Organizzazione Mondiale del Commercio (sul quale si cfr.: M. KRAJEWSKI, *General Agreement on Trade in Services (1994)*, in *International Economic Law, The Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, Oxford University press, Oxford 2015, p. 314; M. ORLANDI, *Lezioni di diritto internazionale dell'economia*, Napoli 2010, p. 485 e ss.) Per approfondimenti sulla compatibilità tra l'Imposta europea sui servizi digitali ed il GATS, si cfr. C. ROMANO, D. CONTI, *Il report dell'U-STER ai sensi della Section 301 del Trade Act e i profili GATS*, in DELLA VALLE, FRANSONI, *op. cit.*, p. 29.

un lato l'incompatibilità delle imposte ungheresi e polacca con la disciplina degli aiuti di Stato e al contempo proporre un'imposta europea che in parte ne riproduce i contenuti, non sembra un buon esercizio di coerenza e a tal proposito, si rammenta che il dovere di mantenere la coerenza tra le diverse iniziative adottate all'Unione è espressamente sancito gli artt. 13 TUE e 7 TFUE. In effetti tali articoli impongono rispettivamente all'Unione di «garantire la coerenza, l'efficacia e la continuità delle sue politiche e delle sue azioni» e di assicurare «la coerenza tra le sue varie politiche e azioni, tenendo conto dell'insieme dei suoi obiettivi e conformandosi al principio di attribuzione delle competenze». Non sembra inutile rammentare che il principio di coerenza, in epoca risalente, era già stato applicato in materia di aiuti di Stato nelle sentenze *Matra*¹¹¹ e soprattutto *Belgio c. Commissione*. In quelle circostanze la Corte ha chiarito che nell'applicare la normativa sugli aiuti di Stato «la Commissione è tenuta a rispettare la coerenza tra gli artt. 87 CE e 88 CE [attuali 107 e 108 TFUE] e le altre norme del Trattato». In particolare è da ritenere che la Commissione è sempre tenuta a verificare l'impatto dell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato sulle altre politiche ed iniziative europee¹¹² conciliando i diversi obiettivi dell'Unione¹¹³ e sembra del tutto incoerente che la Commissione faccia ciò che essa stessa vieta di fare agli Stati membri.

Tornando al nuovo sistema OCSE questi, per grandi linee, prevede da un lato che le multinazionali più grandi (circa un centinaio con entrate che superano i 20 miliardi di euro) possono essere tassate anche nei Paesi dove producono gli utili (e non solo nei Paesi di residenza fiscale) e dall'altro che i Paesi in cui operano compagnie multinazionali con almeno 750 milioni di euro di fatturato a livello globale introducano una tassa minima di almeno il 15%.

Conseguentemente, non appena la riforma sarà applicata, dovrebbero venir meno le varie *digital web tax* in vigore in alcuni Paesi, come Francia, Spagna e Italia¹¹⁴.

In conclusione dunque il via libera dato dalla Corte di giustizia all'imposta progressiva ungherese e polacca rappresenta un via libera anche alla futura imposta europea sui servizi digitali.

¹¹¹ In particolare Corte Giust. UE, sent. del 15 giugno 1993, C225/91, *Matra c. Commissione*, ECLI:EU:C:1993:239, in *Racc.* p. I3203, punto 41, ha sottolineato che la Commissione, nell'adottare le Decisioni in materia di aiuti di Stato, deve evidentemente perseguire le esigenze proprie di quella politica ma al contempo «non deve mai pervenire ad un risultato contrario a norme specifiche del Trattato».

¹¹² In particolare Corte Giust. UE, sent. del 14 aprile 2005, C110/03, *Belgio c. Commissione*, ECLI:EU:C:2005:223, in *Racc.* 2005, p. I2829, punto 66, ha sottolineato che «la Commissione è tenuta a verificare la necessaria coerenza tra la propria politica in materia di aiuti e l'attività comunitaria in materia di occupazione».

¹¹³ Si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 14 aprile 2005, C110/03, *Belgio c. Commissione*, cit., punto 67.

¹¹⁴ Dove nel 2020 la tassa aveva fruttato molto meno del previsto: solo 233 milioni contro i 780 preventivati.

EFFICACIA ULTRA PARTES DELLA SENTENZA NELLA SOLIDARIETA' TRIBUTARIA

di Franco Picciaredda*

SOMMARIO: 1. L'ottemperanza. Premessa introduttiva. – 2. Caratteri generali. – 2.1. Il giudizio di ottemperanza: evoluzione storica ed inquadramento sistematico. – 2.2. Il giudizio tributario di ottemperanza: peculiarità strutturali e rapporti con l'esecuzione forzata civilprocessualistica. – 2.3. La disciplina positiva. Presupposti processuali ed oggetto del giudizio. – 3. I rapporti con l'istituto sostanziale della solidarietà passiva. Il ricorso per ottemperanza come possibile strumento di tutela delle ragioni del coobbligato in solido estraneo al giudizio.

Abstract: Il presente articolo analizza il giudizio di ottemperanza, in particolare tenendo in considerazione l'esecuzione del giudicato nei confronti dei coobbligati solidali. Esso rappresenta un elemento fondamentale per comprendere la non solo l'applicazione pratica della solidarietà tributaria, ma anche e soprattutto il recepimento della regola che consente l'estensione in utilibus del giudicato, con particolare attenzione ai risvolti in materia tributaria.

Abstract: This article analyses the judgement of compliance, in particular taking into consideration the enforcement of the judgement against jointly and severally liable co-obligors. It represents a fundamental element for understanding not only the practical application of tax solidarity, but also and above all the implementation of the rule allowing the extension in utilibus of the judgement, with particular attention to the implications in tax matters.

1. L'ottemperanza. Premessa introduttiva

Avanti dal principiare una specifica analisi del giudizio di ottemperanza finalizzata ad ottenere l'esecuzione del giudicato nei confronti dei coobbligati solidali è indispensabile partire da un punto nodale in tema di solidarietà tributaria.

In *apicibus* è necessario, infatti, individuare uno spartiacque concettuale tra quello che era il contesto in materia *ante* le fondamentali sentenze (n. 48/1968 e n. 139/1968) dei Giudici delle leggi (che rappresentano dei veri e propri *leading cases*) e il successivo mutamento negli atteggiamenti culturali e negli stili cognitivi che hanno caratterizzato il sistema. Ciò si manifesta in

* Già professore ordinario di Diritto Tributario presso l'Università di Cagliari.

modo significativo nelle interazioni tra le discipline (civilistica e tributaria) dalle quali discendono poi le conseguenti implementazioni alla figura della solidarietà campo che ci occupa – con la ulteriore precisazione che tali pronunce – sia detto *per incidens* – hanno certamente subito l’influsso degli studi condotti in argomento da autorevole dottrina¹. Studi che hanno predisposto l’*humus* culturale in cui sono germinate le *new ideas* che hanno rappresentato una rottura con gli schemi e gli stilemi giuridici del passato.

Non pare, invero, esservi dubbio sulla circostanza che tutti i successivi arresti giurisprudenziali che hanno dato un *imprinting* e una connotazione alla solidarietà tributaria, così come si presenta nel suo attuale assetto, siano in qualche modo correlati alla impostazione che nel 1968 la Consulta, da una parte, e la dottrina dall’altra, hanno conferito al fenomeno di cui trattasi.

Intendiamo riferirci alle questioni cardine relative alla coniugazione del rapporto solidale in ambito tributario, con particolare riferimento alla vicenda della c.d. “*supersolidarietà*” tributaria (nelle pronunzie costituzionali), all’applicazione dell’art. 1310 c.c. (in ordine all’interruzione del termine di decadenza), e al recepimento della regola che consente l’estensione *in utilibus* del giudicato (di cui all’art. 1306, comma 2, c.c.).

Regola, quest’ultima che, come vedremo ha una sua peculiare declinazione nel fenomeno della solidarietà in ambito tributario.

2. Caratteri generali

A questo proposito è opportuno accennare come il D.Lgs. 24/09/2015, n. 126, emanato in attuazione della L. delega 11/03/2014, n. 23², abbia operato una trasversale revisione del contenzioso tributario, con il precipuo intento di incrementare la funzionalità della giurisdizione tributaria.

Di particolare interesse, ai presenti fini, la novella nella parte riguardante l’esecuzione delle decisioni emesse dalle Commissioni Tributarie³ e, segnatamente, delle sentenze di condanna in favore del contribuente.

¹ Si vedano sul punto i contributi di: MICHELI G.A., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Roma, 1968, p. 155 ss.; FANTOZZI A., *Appunti in tema di solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1967, I, 2, p. 646 ss.; Id., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968; FEDELE A., *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, 1966, p. 165 ss.; Id., *Le imposte ipotecarie (Lineamenti)*, Milano, 1968; GIENDI C., *Appunti in tema di litisconsorzio necessario, causa inscindibili ad effetto estensivo tra coobbligati solidali per debito d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1964, I, p. 135 ss. Per un’analisi ricognitiva sul tema cfr.: FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998; CASTALDI L., *Solidarietà tributaria* (voce), in *Enc. giur.*, XXIX, Roma, 1993.

² Artt. 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b).

³ Contenuta nel Capo IV del D.Lgs. n. 546/1992, e, in particolare negli articoli 68 (pagamento del tributo in pendenza del processo), 69 (condanna dell’ufficio al rimborso) e 70 (giudizio di ottemperanza).

Rispetto alla pregressa disciplina, il quadro emergente dalla riforma risulta improntato – quantomeno idealmente – ad un allineamento della efficacia esecutiva delle sentenze tributarie.

Ed invero, il precedente assetto si caratterizzava, sotto tale profilo, da un innegabile dualismo, essendo la relativa esecutività diversamente regolamentata a seconda che si trattasse di pronunce favorevoli all'Ente impositore, ovvero, al soggetto passivo. Le prime erano, infatti, immediatamente esecutive, costituendo titolo idoneo a promuovere l'esecuzione forzata, anche nell'ipotesi di impugnazione da parte del contribuente soccombente, legittimando la riscossione di una frazione di tributo crescente in dipendenza del grado di giudizio⁴. L'esecuzione delle pronunce favorevoli al contribuente, al contrario, era, nella sostanza, integralmente posticipata al momento del passaggio in giudicato e, dunque, alla definitiva soccombenza del Fisco. Sebbene, infatti, l'Ente impositore fosse tenuto a rimborsare d'ufficio – anche in pendenza di giudizio – le somme riscosse in misura maggiore rispetto a quanto stabilito dalla sentenza⁵, deve, altresì, rilevarsi come tale prescrizione non fosse assistita dalla attribuzione di corrispondenti poteri esecutivi in capo al contribuente

⁴ Disponeva, invero, l'art. 68, nel suo tenore originario che «Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale. Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto [comma 1]. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza [comma 2]. Le imposte suppletive e le sanzioni pecuniarie debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione [comma 3]». L'art. 9 del D.Lgs. n. 156/2015 ha arricchito l'impianto normativo appena riportato introducendo, al comma q), la lett. c-*bis*), ai sensi della quale il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato «per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero ammontare indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione», disponendo la contestuale sospensione delle parole «a), b) e c)». Al successivo comma 2, l'art. 9 del D.Lgs. n. 156/2015 ha introdotto il seguente periodo «in caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70 alla commissione tributaria provinciale, ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale».

⁵ Art. 68, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

interessato⁶. L'obbligo di rimborso⁷, peraltro, era espressamente disciplinato con esclusivo riguardo alle sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali; pertanto, solo interpretando estensivamente la norma era possibile ampliare tale tipo di efficacia alle decisioni conclusive dei successivi gradi di giudizio⁸.

A questo livello appaiono, pertanto, apprezzabili le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015, il cui art. 9 ha integralmente ridisegnato l'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992, il quale – nel suo tenore attuale – sancisce espressamente l'immediata esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme nei confronti del contribuente⁹, contestualmente prevedendo che, in caso di mancata esecuzione della sentenza entro il termine stabilito¹⁰, il contribuente possa richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70.

Il relativo impatto sistematico appare, in effetti, parzialmente attutito dal contestuale riconoscimento, a favore dell'Ente impositore soccombente, della facoltà di richiedere la sospensione giudiziale delle sentenze di annullamento degli atti impugnati¹¹. Tale previsione si è sovrapposta al meccani-

⁶ Per un'analisi critica di tale aspetto cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, p. 309 ss. Sul punto vedasi anche FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 566, nota n. 987, secondo cui uno degli elementi di maggiore novità introdotti dal D.Lgs. n. 546/1992 sarebbe rappresentato «dalla circostanza che le azioni di rimborso sono definite azioni di restituzione ... l'eliminazione della base lessicale della distinzione tra rimborsi (da indebito) e restituzioni (non da indebito) non influisce sulla validità concettuale della distinzione medesima».

⁷ In generale, sul tema del rimborso, si richiamano gli autorevoli contributi di TESAURO F., *Il rimborso d'imposta*, Torino 1975; Id., *Rimborso d'imposta* (voce), in *Noviss. Dig. it.*, App., VI, Torino, 1986, p. 824 ss.; TABET G., *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, 1985; Id., *Rimborso di tributi* (voce), in *Enc. giur.*, XXVII, Roma, 1991; INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984; FREGNI M.C., *Rimborso dei tributi* (voce), in *Dig. comm.*, XII, Torino, 1996, p. 499 ss.; BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso*, Pescara, 2000; LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto a restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, in Id., *Scritti scelti*, II, Torino 2011, p. 559 ss.; MISCALI M., *Il diritto alla restituzione*, Milano, 2004; PAPARELLA F., *Il rimborso dei tributi*, in Fantozzi A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2013, p. 865 ss. Per un'analisi dei profili di rilevanza comunitaria si vedano: DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009.

⁸ Come osserva PARLATO M.C., *Contributo allo studio del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, Bari, 2008.

⁹ Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.

¹⁰ Dal 'nuovo' comma 4 dell'art. 69, D.Lgs. n. 546/1992, ai sensi del quale il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione ovvero dalla presentazione della garanzia, se dovuta.

¹¹ Detta facoltà è stata introdotta dal 'nuovo' art. 52, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, ai sensi del quale: «l'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile». Tale previsione ha segnato il definitivo superamento delle problema-

simo di riscossione frazionata delineato dal comma 1 dell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992, dando vita ad un intreccio di problematiche operative¹².

Ma l'innovazione più radicale è senz'altro rappresentata dall'abolizione dell'accesso all'esecuzione forzata regolato dal Codice di procedura civile¹³.

Nel rinnovato contesto normativo, infatti, il solo giudizio di ottemperanza dinnanzi alle Commissioni Tributarie, viene individuato quale esclusivo strumento di attuazione del diritto soggettivo del contribuente nascente dalla sentenza esecutiva di condanna dell'Amministrazione finanziaria alla restituzione di quanto indebitamente introitato.

tiche ripetutamente segnalate dalla dottrina nell'ambito del diffuso dibattito in ordine alla possibilità per la parte rimasta soccombente in primo grado, nelle more della definizione del giudizio d'appello, di richiedere la sospensione cautelare della sentenza della commissione tributaria provinciale. Nel previgente contesto normativo, invero, il tenore letterale degli articoli 47 e 49 del D.Lgs. n. 546/92, induceva a riferire unicamente al giudice di prima istanza il potere applicare misure cautelari. Sotto questo aspetto, la stessa Corte costituzionale aveva invitato i giudici rimettenti, nell'ambito della nota sentenza n. 217 del 05/04/2010, ad un'interpretazione "costituzionalmente orientata" che rendesse possibile la sospensione cautelare anche per le sentenze davanti alla Commissione tributaria regionale ed alla Corte di Cassazione. In ordine a tali aspetti, TESAURO F., *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, p. 1733 ss.; GLENDI C., *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 2401 ss.; COLLI VIGNARELLI A., *La sospensione delle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali*, in *Boll. trib.*, 1999, p. 1500 ss.; MULEO S., *La tutela cautelare*, in Ficari V., Della Valle E. E Marini G. (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 878 ss.; CANTILLO M., *Il potere di sospensione cautelare*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 828 ss.; PISTOLESI F., *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, p. 371 ss.; RUSSO P., *Sospensione dell'esecuzione. Sospensione della procedura esecutiva (dir. trib.)* (voce), in *Enc. giur.*, XXIX, Roma, 1993. Per completezza si segnala come, nel rinnovato contesto legislativo, sia stata espressamente prevista la facoltà della parte soccombente di richiedere la sospensione dell'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata in sede di legittimità. L'art. 62-bis, introdotto dal menzionato art. 9 del D.Lgs. n. 156/2015, prevede, infatti, che «la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile». La disposizione ha recepito l'orientamento assunto dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2845 del 24/02/2012 (in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 740 ss., con nota di CORASANITI G., *Ancora sul riconoscimento della tutela cautelare nei gradi successivi al primo: brevi note a margine di un intervento della Corte di Cassazione*) nell'ambito della quale era stata ritenuta applicabile al ricorso avverso una sentenza della Commissione Tributaria Regionale la disposizione dell'art. 373 c.p.c., in materia di sospensione dell'esecuzione delle sentenze impugnate in sede di legittimità.

¹² Per una serrata critica del rinnovato impianto normativo GLENDI C., *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto delegato sul contenzioso*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 2467 ss.

¹³ L'art. 9 del D.Lgs. n. 156/2015 ha modificato l'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992, disponendo «nel comma 2» l'eliminazione delle parole «dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale dell'obbligo posto a carico della». Con riferimento alla normativa previgente si vedano le osservazioni di RACIOPPI R.-VIGNOLI A.-LUPU R., *Quale coordinamento tra giudizio di ottemperanza ed esecuzione ordinaria a favore del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 513 ss. Per un'attenta analisi, sui rapporti tra esecuzione civile e giudizio di ottemperanza si veda CAPPONI B., *Dall'esecuzione civile all'ottemperanza amministrativa?*, in *Riv. dir. proc.*, 2018, p. 76 ss.

Appare, dunque, opportuno, a chiusura della parte dedicata alla disamina dei profili processuali connessi al fenomeno della coobbligazione, approfondire tale linea di sviluppo, ricostruendo l'istituto nella sua dimensione storica e positiva ed evidenziandone le criticità nella prospettiva propria della solidarietà.

2.1. Il giudizio di ottemperanza: evoluzione storica ed inquadramento sistematico

Il giudizio tributario di ottemperanza rinviene il suo innegabile antecedente storico ed ideologico nel corrispondente istituto amministrativo, evolutosi quale strumento di attuazione del giudicato nei confronti della Pubblica Amministrazione¹⁴.

¹⁴ Sul giudizio di ottemperanza senza pretesa di completezza alcuna si richiamano: ANDREANI A., *Dispositivo e contenuto decisorio della sentenza amministrativa (una premessa per lo studio del giudizio di ottemperanza)*, in *Riv. dir. proc.*, 1983, p. 464; ATTARDI A., *In tema di limiti oggettivi della cosa giudicata*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1990, p. 475; BARTOLOMEI F., *Giudizio di ottemperanza e giudicato amministrativo. Contributo per un nuovo processo amministrativo*, Milano, 1987; BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, in Tesaurò F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. Il processo tributario*, Torino, 1998, p. 929; BELLÉ, *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in *Riv. dir. trib.* 1998, II, 19; BENVENUTI F., *Giudicato (diritto amministrativo)* (voce), in *Enc. dir.*, XVIII, Milano, 1969, p. 867; CALAMANDREI P., *La condanna*, in *Studi sul processo civile*, III, Padova, 1934, p. 179; CANNADA BARTOLI E., *Esecutività della decisione dei T.A.R. ed obbligo di conformarsi al giudicato*, in *Foro amm.* 1975, II, 71; CAPACCIOLI E., *Esecutività della sentenza e cosa giudicata*, in AA.VV., *Problemi attuali della giustizia amministrativa*, Milano, 1976, p. 44 ss.; Id., *Per l'effettività della giustizia amministrativa (Saggio sul giudicato amministrativo)*, in Id., *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, p. 406 ss.; CLARICH M., *L'effettività della tutela nell'esecuzione delle sentenze del giudice amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1998, p. 523; Id., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, p. 65; COEN L., *Esecuzione e opposizione di terzo nei confronti della sentenza non definitiva del giudice amministrativo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2002, p. 953; CONSOLO C.-D'ASCOLA P., *Giudicato tributario* (voce), in *Enc. dir.*, Agg., V, Milano, 2001, p. 467; CONSOLO C., *L'effettività della tutela nell'esecuzione delle sentenze del giudice amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1998, p. 523; Id., *oggetto del giudicato e principio dispositivo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1991, I, p. 215; FERRARA L., *Dal giudizio di ottemperanza al processo di esecuzione*, Milano, 2003; FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001; GIANNINI M.S., *Contenuto e limiti del giudizio di ottemperanza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1960, p. 442 ss.; GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)* (voce), in *Enc. giur.*, XV, Roma, 1990; Id., *Prime sentenze nei giudizi di ottemperanza davanti alle commissioni tributarie*, in *GT Riv. giur. trib.*, 1997, p. 1136; Id., *Primi approcci della Suprema corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2002, p. 1049; LIEBMAN E.T., *Efficacia ed autorità della sentenza*, Milano, 1935; MAGNANI C., *Sui limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1962, II, 432; MENCHINI S., *I limiti oggettivi del giudicato civile*, Milano, 1987; MUSCARÀ S., *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1157; Id., *In tema di giudizio di ottemperanza per rimborso di imposte*, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 180; NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1994, p. 312 ss.; CALABRÒ C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati* (voce), in *Enc. giur.*, XV, Roma, 1989; PROTO PISANI A., *Note sulla tutela civile dei diritti*, in *Foro it.*, 2002, V, p. 165; PUGLIATTI S., *Esecuzione forzata*

Dal punto di vista storico, il giudizio di ottemperanza nasce come completamento del sistema di giustizia delineato dagli articoli 4 e 5 della L. 20/03/1865, n. 2248, all. E.¹⁵

Introdotta dall'art. 4 della L. 31/03/1889, n. 5992 per garantire l'attuazione delle sentenze del giudice ordinario nei confronti della Pubblica Amministrazione¹⁶, confluita dapprima nell'art. 27, comma 1, n. 4) del R.D. 26/06/1924, n. 1054¹⁷ e, successivamente, nell'art. 37 della L. 06/12/1971, n. 1034, istitutiva dei Tribunali amministrativi regionali¹⁸.

Il nucleo dispositivo originario dell'istituto deve, dunque, individuarsi nella conformazione della Pubblica Amministrazione al giudicato dell'Auto-

e diritto sostanziale, Milano, 1935; PUGLIESE G., *Giudicato civile (dir. vig.)* (voce), in *Enc. dir.*, XVIII, Milano, 1969, p. 785; ROMANO A., *L'attuazione dei giudicati da parte della pubblica amministrazione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2001, p. 411; SANDULLI A.M., *Consistenza ed estensione dell'obbligo delle Autorità amministrative di conformarsi ai giudicati*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1960, p. 334 ss.; SATTA S., *Gli effetti secondari della sentenza*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1934, I, p. 251; SCOCA F.G., *Il giudizio di ottemperanza*, in Vigorita V.S. (a cura di) *Una giustizia per la Pubblica Amministrazione*, Napoli, 1983, p. 113; Id., *Aspetti processuali del giudizio di ottemperanza*, in *Atti del XVII Convegno di studi di Scienza dell'amministrazione*, Milano, 1983, p. 199 ss.; TESAURO F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991; Id., *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, p. 387; Id., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, p. 287 ss.; SACCHI MORSIANI G., *Esecuzione amministrativa*, in *Enc. giur.*, XIII, Roma, 1989; VILLATA R., *Riflessioni in tema di giudizio di ottemperanza ed attività successiva alla sentenza di annullamento*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, p. 369.

¹⁵ Così il dovere di adempimento della P.A. rispetto al giudicato si manifesta sia nell'obbligo di conformarsi al giudicato, sia mediante la possibilità di ricorrere a moduli processuali, quali il giudizio di esecuzione, oppure il giudizio di ottemperanza. Cfr. BARTOLOMEI F., *Giudizio di ottemperanza e giudicato amministrativo, contributo per un nuovo processo amministrativo*, cit., p. 242.

¹⁶ Il comma 4 della disposizione cit. attribuiva alla IV Sezione del Consiglio di Stato competenza in ordine ai «ricorsi diretti ad ottenere l'adempimento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi, in quanto riguarda il caso deciso, al giudicato dei tribunali che abbia riconosciuto la lesione di un diritto civile o politico».

¹⁷ Ai sensi del quale «il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale decide pronunciando anche in merito dei ricorsi diretti ad ottenere l'adempimento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi, in quanto riguarda il caso deciso, al giudicato dei Tribunali che abbia riconosciuto la lesione di un diritto civile o politico».

¹⁸ «I ricorsi diretti ad ottenere l'adempimento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi, in quanto riguarda il caso deciso, al giudicato dell'autorità giudiziaria ordinaria, che abbia riconosciuto la lesione di un diritto civile o politico, sono di competenza dei tribunali amministrativi regionali quando l'autorità amministrativa chiamata a conformarsi sia un ente che eserciti la sua attività esclusivamente nei limiti della circoscrizione del tribunale amministrativo regionale. Resta ferma, negli altri casi, la competenza del Consiglio di Stato in sede giurisdizionale. Quando i ricorsi siano diretti ad ottenere l'adempimento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi al giudicato degli organi di giustizia amministrativa, la competenza è del Consiglio di Stato o del tribunale amministrativo regionale territorialmente competente secondo l'organo che ha emesso la decisione, della cui esecuzione si tratta. La competenza è peraltro del tribunale amministrativo regionale anche quando si tratti di decisione di tribunale amministrativo regionale confermata dal Consiglio di Stato in sede di appello».

rità giudiziaria ordinaria.¹⁹ Sebbene, infatti, al giudice ordinario fosse riferibile un potere di cognizione degli atti amministrativi – il quale si esprimeva nelle forme della disapplicazione degli atti incompatibili con la tutela dei diritti soggettivi – lo stesso giudice risultava, invece, del tutto sguarnito di poteri in relazione alle ipotesi in cui gli effetti civili della decisione non fossero idonei – giacché materialmente disattesi dalla controparte pubblica – ad assicurare la tutela dei privati.

Il giudice amministrativo (originariamente competente in ordine a tutti i giudizi di ottemperanza) venne individuato come organo confacente ad assicurare l'effettività delle sentenze emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione²⁰.

In tale prospettiva può ben comprendersi il relativo inquadramento nell'ambito dei giudizi di merito²¹, venendo in rilievo l'attribuzione al giudice amministrativo di una *attività sostitutiva* nei riguardi dell'Amministrazione inadempiente.

La relativa estensione al giudicato amministrativo avvenne inizialmente in via interpretativa, attraverso la formazione di un orientamento giurisprudenziale consolidato²² che finì per assumere valore di consuetudine²³, nel segno di una vera e propria normazione giurisdizionale²⁴. Identica la matrice della successiva estensione al giudicato degli altri giudici speciali e, segnatamente, alle sentenze di condanna al pagamento di somme emesse dalle Commissioni Tributarie²⁵ e dalla Corte dei Conti²⁶.

Ne è conseguita la ulteriore conferma in ordine alla natura di giudizio di merito. La dottrina amministrativistica ha, infatti, notato come l'oggetto del giudizio debba individuarsi nel comportamento dell'Amministrazione, il cui controllo, lungi dall'essere circoscritto al riscontro del rispetto del quadro normativo di riferimento, deve intendersi esteso alla valutazione dei principi e

¹⁹ Circa l'origine dell'istituto di cui trattasi quale mezzo attraverso cui il ricorrente potesse ottenere dall'amministrazione l'ottemperanza al solo giudicato civile si veda ROMANO A., *L'attuazione dei giudicati da parte della pubblica amministrazione*, cit., p. 424.

²⁰ In merito agli elementi caratterizzanti il giudicato amministrativo si veda BENVENUTI F., *Giudicato (diritto amministrativo)* (voce), cit., p. 893 ss.

²¹ Art. 7, L. n. 5991 del 31/03/1889.

²² Inaugurato dalle pronunce del Consiglio di Stato, del 9 marzo 1928, n. 181 in *Foro amm.*, 1928, I, 1, 150 ss., cfr. Cass., SS.UU., 8 luglio 1953, n. 2157, in *Foro amm.*, 1953, II, 182 ss. Sull'origine giurisprudenziale del giudizio di ottemperanza si veda CLARICH, *L'effettività della tutela nell'esecuzione delle sentenze del giudice amministrativo*, cit., 525; così anche GIANNINI M.S., *Contenuto e limiti del giudizio di ottemperanza*, cit., 442 ss.

²³ In questi termini Calabrò C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., 1.

²⁴ NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 312.

²⁵ Cfr. Cons. Stato 03/10/1990, n. 740, conf. Id., Ad. Plen., 22/12/1990, n. 11.

²⁶ Cons. Stato 09/02/1987, n. 87; Id. 22/01/1991, n. 29.

delle regole di c.d. buona amministrazione²⁷. In tale prospettiva consegue che al giudice amministrativo sia, altresì, demandata una essenziale funzione di repressione delle attività elusive del giudicato, essendo chiamato a valutarne l'intervenuto adempimento sotto il profilo sostanziale e, dunque, anche al di là dell'eventuale schermo del rispetto di una formale legalità²⁸. Né potrebbe altrimenti inquadrarsi l'attività volta all'individuazione delle concrete ed effettive modalità di attuazione del giudicato ed il potere sostitutivo riferito al giudice dell'ottemperanza riguardo all'Amministrazione rimasta totalmente inerte.

Non sorprende, dunque, che la dottrina si sia interrogata sulla natura giurisdizionale, ovvero amministrativa di tale ultima attività²⁹. Sul punto si è autorevolmente affermato che il giudice svolge, nel contesto dell'ottemperanza, un'azione amministrativa con finalità giurisdizionali, venendo in rilievo l'esercizio di poteri discrezionali non dissimili da quelli riferibili alla stessa amministrazione³⁰, pur tuttavia finalizzati al soddisfacimento di un interesse privato siccome accertato da un provvedimento giurisdizionale.

Appare, in realtà, preferibile l'impostazione che inquadra integralmente l'istituto nell'ambito della funzione giurisdizionale³¹; quest'ultima, a ben vedere, si risolve sempre, infatti, in una attività sostitutiva³², cosicché il relativo *discrimen*, rispetto a quella tipicamente amministrativa, deve ravvisarsi nella posizione formale dell'organo preposto all'esercizio della funzione che, nel caso dell'ottemperanza, è terzo ed imparziale rispetto agli interessi coinvolti³³.

Chiarita l'afferenza al quadro proprio del compito giurisdizionale, preme precisare la natura ibrida del giudizio di ottemperanza nell'ambito del quale lo svolgimento di attività strettamente esecutive si associa a quello di attività

²⁷ SASSANI B., *Dal controllo del potere all'attuazione del rapporto. Ottemperanza amministrativa e tutela civile esecutiva*, Milano, 1997, p. 136 ss.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ In ordine alla distinzione tra attività strettamente amministrativa e attività giurisdizionale si veda CASETTA E., *Attività amministrativa* (voce), in *Dig. pubbl.*, I, Torino, 1987, p. 521 ss.

³⁰ Così SASSANI B., *op. loc. ult. cit.*; De Leonardis P.N., *L'ottemperanza dell'amministrazione tra imparzialità e commissario ad acta*, Torino, 1995, p. 29 ss., PUBUSA A., *Merito e discrezionalità amministrativa* (voce), in *Dig. pubbl.*, IX, Torino, 1994, p. 401 ss.

³¹ Circa l'indiscussa natura giurisdizionale del giudizio di ottemperanza si veda VILLATA R., *Riflessioni in tema di giudizio di ottemperanza ed attività successiva alla sentenza di annullamento*, cit., p. 374, così anche FERRARA L., *Dal giudizio di ottemperanza al processo di esecuzione*, cit., 41 ss. Del resto tale impostazione si evince dalla pronuncia della Corte cost. 09/12/2005, n. 441.

³² NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 317.

³³ NIGRO M., *op. loc. ult. cit.* A questo proposito cfr. Calabrò C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza dei giudicati*, cit., p. 3, secondo il quale il giudice amministrativo si sostituisce all'amministrazione inottemperante, intervenendo con gli stessi criteri secondo i quali avrebbe dovuto agire l'Amministrazione. L'Autore, tuttavia, respinge l'idea che gli atti posti in essere dal giudice dell'ottemperanza siano atti amministrativi, attesa la sua posizione di terzietà e l'imparzialità,

propriamente cognitive³⁴ (integrazione della decisione disattesa e definizione del relativo ambito di efficacia)³⁵.

Da ultimo, il D.Lgs. 02/07/2010, n. 104, in attuazione dell'art. 44 della L. 18/06/2009, n. 69, ha compiuto una significativa razionalizzazione delle regole precedentemente vigenti, riconoscendo ammissibile (*ex artt.* 112 ss.) azionare il giudizio di ottemperanza anche per quanto attiene alle sentenze del giudice amministrativo non passate in giudicato (mantenendo ferma, al contrario, la condizione della incontrovertibilità per quelle del giudice ordinario), per le quali l'organo giudicante determinerà le modalità esecutive³⁶.

2.2. Il giudizio tributario di ottemperanza: peculiarità strutturali e rapporti con l'esecuzione forzata civilprocessualistica

Lo snodo ideologico essenziale della declinazione tributaria dell'istituto deve individuarsi nella emanazione del D.P.R. n. 739/1981, il quale riconobbe alle Commissioni Tributarie il potere di emettere sentenze di condanna nei confronti dell'Amministrazione finanziaria³⁷ e della corrispondente possibilità di richiederne l'esecuzione coattiva allorché, divenute definitive, l'Amministrazione fosse rimasta inadempiente³⁸. Sotto il profilo strettamente normativo assume rilievo centrale l'emanazione della Legge delega per la revisione della disciplina del contenzioso tributario³⁹ (L. 30/12/1991, n. 413) auspicante «la previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni anche a cari-

³⁴ VILLATA R., *Riflessioni in tema di giudizio di ottemperanza ed attività successiva alla sentenza di annullamento*, cit., 374. L'Autore si pone il problema se il giudizio di ottemperanza sia riconducibile all'area dell'esecuzione o resti nell'ambito del processo di cognizione, prediligendo la tesi del carattere esecutivo del suddetto giudizio. In merito alla presenza, nel giudizio di ottemperanza, di momenti cognitivi cfr. Ferrara L., *Dal giudizio di ottemperanza al processo di esecuzione*, cit., p. 57, ss. Si vedano, altresì, le osservazioni di CAPPONI B., *Dall'esecuzione civile all'ottemperanza amministrativa?*, cit., p. 370 ss.

³⁵ Travi A., *Il giudicato amministrativo e l'esecuzione della sentenza*, in *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2014, p. 369 ss.

³⁶ Sul punto cfr. CANNADA BARTOLI E., *Esecutività della decisione dei Tar e obbligo di conformarsi al giudicato*, cit., 71.

³⁷ Così MUSCARÀ S., *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., p. 1184. In merito alla possibilità che tra i poteri decisorie delle Commissioni Tributarie sia ricompreso quello di condannare l'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme di denaro delle quali risulti debitrice nei confronti del contribuente; sugli elementi essenziali e i caratteri principali della condanna Cfr., Calamandrei P., *La condanna*, cit., p. 179. Cfr. Tesaurò F., *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, cit., p. 413.

³⁸ Artt. 20 e 38 del D.P.R. n. 636/1972. Circa l'ammissibilità del giudizio per ottenere l'ottemperanza delle sentenze dei giudici tributari si veda TESAURO F., *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 260.

³⁹ ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1997, p. 188 ss.; CLARICH M., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, cit., p. 65 ss.

co dell'Amministrazione soccombente»⁴⁰. Sulla base di tale indicazione venne formulato l'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992; quest'ultimo nella sua precedente versione (antevigente alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015), pur facendo espressamente salve le previsioni del c.p.c. relative all'esecuzione forzata delle sentenze di condanna costituenti titolo esecutivo, prevede che la parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione Tributaria passata in giudicato.

A livello sistematico è, dunque, evidente l'improprietà di accostamenti al giudizio di ottemperanza di matrice amministrativa, che pur costituendo un indubbio punto di riferimento, presenta significativi caratteri differenziali. Deve in particolare tenersi conto della diversità di quanto forma oggetto del processo tributario rispetto a quanto forma solitamente oggetto del processo amministrativo e, in specie, della funzione essenzialmente vincolata, che sta alla base del primo, e della funzione prevalentemente discrezionale, che sta alla base del secondo.⁴¹ Anche le ricorrenti formule usate per definire il giudizio di ottemperanza nell'ambito della giustizia amministrativa, per cui non avrebbe solo natura esecutiva, ma anche di processo di cognizione e di giudizio di merito, così da costituire, un «ibrido», mal si attagliano al giudizio tributario di ottemperanza, al quale deve riferirsi una natura essenzialmente esecutiva. Ciò va inteso non nel senso che si tratti di un processo esecutivo equiparabile a quello disciplinato dal codice di procedura civile, rispetto al quale assolva una funzione 'surrogatoria', bensì nel senso di essere ordinato alla integrale ed effettiva esecuzione di tutti gli obblighi derivanti dai giudicati di condanna provenienti dal processo tributario.

Il concetto di 'ottemperanza' è più ampio di quello di 'esecuzione'⁴², ricomprendendo – a differenza di quest'ultimo – l'attuazione giurisdizionale delle sentenze di condanna non recanti la quantificazione della somma da rimborsare al contribuente, nonché delle sentenze (diverse da quelle di condanna) che pongano obblighi in capo al soccombente. L'ottemperanza, in particolare, può essere proposta anche in relazione agli obblighi derivanti da sentenze di annullamento, le quali, ancorché non contengano la diretta statuizione di obblighi, rendono necessari specifici adempimenti da parte del Fisco (*id est* lo sgravio delle somme iscritte a ruolo e la restituzione di quelle

⁴⁰ Art. 30, comma 1, lett. l), L. 30/12/1991, n. 413.

⁴¹ Così CLARICH M., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, cit., p. 69 dove viene posto in luce la rilevanza della relazione tra potere discrezionale e giudizio di ottemperanza.

⁴² In merito alle differenze e ai caratteri comuni dei suddetti concetti Cfr. COEN L., *Esecuzione e opposizione di terzo nei confronti della sentenza non definitiva del giudice amministrativo*, cit., 960. Cfr. Anche PUGLIATTI S., *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, cit., 135 ss. per un'analisi sulla natura e sui momenti del procedimento esecutivo quale mezzo per la realizzazione del diritto sostanziale. Sul rapporto tra processo esecutivo e giudizio di ottemperanza cfr., inoltre, Manoni E., *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il fisco*, 2014, p. 1556 ss.

eventualmente rimosse *medio tempore*. Si pensi ad esempio – specie in materia catastale – all'esecuzione di pronunce che impongano l'attuazione di comandi e/o prestazioni infungibili).

Pur avendo realizzato l'auspicata estensione dell'istituto alla materia tributaria, l'art. 70 citato (nel testo previgente alle modifiche introdotte, dal D.Lgs. n. 156/2015) pone, già ad una sommaria e preliminare lettura, degli evidenti problemi di coordinamento con l'esecuzione processualciviltistica. L'*incipit* della disposizione non vale, invero, a garantire il coordinamento con le contestuali previsioni del precedente art. 69, il quale introduce la possibilità, per il contribuente, di far munire di formula esecutiva le sentenze delle Commissioni Tributarie passate in giudicato di condanna dell'Amministrazione finanziaria, ovvero, dell'Agente della riscossione al pagamento di somme (ivi comprese le spese di giudizio), al fine di poter intraprendere la procedura di subastazione.

È evidente come la precisa definizione dell'ambito applicativo dell'istituto esigesse la preventiva definizione dei rapporti tra i due strumenti processuali, la quale fu oggetto di un diffuso e serrato dibattito dottrinale, dal quale emersero due essenziali linee ricostruttive. Secondo un primo orientamento, il giudizio di ottemperanza sarebbe stato azionabile solamente nel caso in cui fosse stata richiesta tutela soddisfacente in presenza di sentenze recanti un *facere*, ammettendosi, al contrario, la procedura esecutiva regolamentata dal c.p.c., laddove le pronunzie fossero state espressione di un *dare*⁴³. Secondo un diverso orientamento, tra i due istituti sarebbe intercorsa una relazione di tipo concorrente, potendo l'ottemperanza essere richiesta unicamente a seguito dell'infruttuoso esperimento dell'ordinaria procedura esecutiva⁴⁴.

I due indirizzi ricostruttivi, pur diversamente dipanandone le linee concettuali, muovono da una comune premessa ideologica: la differenza ontologica e finalistica tra i due istituti, l'uno diretto alla puntuale e concreta attuazione dell'obbligo processuale di attenersi all'accertamento recato dalla sentenza da eseguire, mentre l'altra a sostanziale, coattivamente, il comando contenuto nel giudicato⁴⁵.

L'erroneità di tale premessa è stata oggetto di opportuna evidenziazione da parte della dottrina più attenta⁴⁶ che, inserendosi nel dibattito, ha elaborato

⁴³ BELLE B., *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'amministrazione Finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 245 ss.; Servidio S., *Il giudizio di ottemperanza nei confronti dell'amministrazione Finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 1345 ss.

⁴⁴ Azzoni V., *L'efficacia della sentenza tributaria*, in *Il fisco*, 2001, p. 15424 ss.; Allegretti N., *L'esecuzione delle sentenze nel processo tributario*, in *Il fisco*, 1993, p. 11797 ss.; Ardito F., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, cit., p. 187 ss.

⁴⁵ BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, p. 131.

⁴⁶ Basilavecchia M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 935 ss.; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., p. 316; DE GREGORIO M.G., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo*

la tesi – attualmente prevalente – della cumulabilità e della contestuale esperibilità dei due strumenti processuali⁴⁷. Alla libera determinazione del contribuente vittorioso è così interamente rimessa la scelta dello strumento difensivo maggiormente idoneo ad assicurare la concreta conformazione della realtà materiale e fattuale a quella giuridica, in funzione della soddisfazione del diritto accertato. In tale prospettiva il giudizio di ottemperanza si disvela funzionale a sopperire alle concrete difficoltà di individuazione dei fondi pignorabili, ponendosi quale alternativa celere, snello ed efficace all'ordinario giudizio di esecuzione.

Diversi sono, in realtà, gli scopi perseguiti dai due strumenti.

L'ottemperanza, infatti, non mira all'espropriazione dei beni del debitore, bensì alla sostituzione coattiva dell'attività amministrativa che l'Ente impositore avrebbe, in base alla sentenza, dovuto svolgere e non ha svolto o ha svolto in maniera difforme al giudicato⁴⁸. Il relativo giudizio costituisce un procedimento *sui generis*, caratterizzato dalla coesistenza di una componente cognitiva e di una componente esecutiva. Il giudice dell'ottemperanza è, infatti, tenuto, in via preliminare, ad esaminare il dispositivo della sentenza rimasta inapplicata, anche alla luce della motivazione offerta; a seguito di tale operazione, adottare i provvedimenti amministrativi necessari all'esecuzione della sentenza, interpretandone ed eventualmente integrandone il *dictum*, seppure nei limiti dell'oggetto della controversia su cui si è formato il giudicato.

2.3. La disciplina positiva. Presupposti processuali ed oggetto del giudizio

L'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 opera un espresso riferimento alle “sentenza della commissione tributaria passata in giudicato”. La formula,

tributario, in *Rass. trib.*, 1998, p. 53 ss.; FABBROCINI P., *Profili applicativi del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1455 ss.

⁴⁷ Ricostruzione condivisa anche dalla giurisprudenza di legittimità, cfr. Per tutte Cass. 14/01/2004, n. 358, in *GT Riv. giur. trib.*, 2004, p. 419, con commento di GLENDI C., *Nuovi ambiti applicativi del giudizio di ottemperanza*, Cass. 12/03/2009, n. 5925, in *Il fisco*, 2009, p. 7806 ss., con nota di SOLLINI E., *Il giudizio di ottemperanza nel processo tributario*. In merito alla possibilità di esperire i suddetti rimedi in via cumulativa e non in via alternativa si veda MUSCARÀ S., *In tema di giudizio di ottemperanza per rimborso di imposte*, cit., 180. *Contra*, BELLÈ B., *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, p. 221 ss., secondo la quale il Legislatore ha inteso individuare «rimedi diversi per situazioni differenti e quindi l'esecuzione ordinaria per la condanna al pagamento di somme di denaro e l'ottemperanza per l'adempimento degli obblighi di fare, non potendo perciò trovare pratica attuazione la cumulabilità degli stessi».

⁴⁸ Cass. 24/09/2010, n. 20202, in *Il fisco*, 2010, p. 16506 con nota di TURIS P., *Nel giudizio di ottemperanza non si applica il termine di 120 giorni di cui all'art. 14 del D.L. n. 669/1996*. Si veda, inoltre, MESSINA S.M., *Fermo e compensazione nel giudizio di ottemperanza*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2009, 393 ss.; LOMBARDOZZI C., *Inopponibilità del fermo amministrativo nel giudizio di ottemperanza relativo a sentenze non ancora passate in giudicato*, in *Rass. trib.*, 2019, p. 864 ss.

pur nella sua apparente sinteticità, si distingue in ragione della pregnanza dispositiva e definitoria, racchiudendo tutti i profili formali delle pronunce ottemperabili⁴⁹.

Il primo profilo attiene propriamente alla forma della pronuncia. A tale livello, l'espresso riferimento alla "sentenza" evoca immediatamente il provvedimento disciplinato dall'art. 36 del D.Lgs. n. 546/1992; ciò nonostante, nel contesto dell'art. 70, cit., il termine risulta inserito in una formula lessicale più ampia ("sentenza passata in giudicato"), nell'ambito della quale l'accento cade evidentemente sul giudicato⁵⁰, quale inequivoco ed indefettibile presupposto dell'azione⁵¹. In tale prospettiva, la valenza semantica del termine "sentenza" non può che determinarsi in funzione di tale, prioritario, profilo, connotato tipico delle sentenze, ma pacificamente riferibile anche a provvedimenti giurisdizionali espressi in forme differenti (ordinanze, decreti), cui sia riferibile una attitudine definitoria della situazione soggettiva dedotta in giudizio, giacché suscettibili di passare in giudicato⁵².

Il secondo profilo formale inerisce al carattere di stabilità che viene normativamente richiesto affinché la pronuncia sia suscettibile di dare ingresso al giudizio di ottemperanza (l'intervenuto passaggio in giudicato).

Ai sensi dell'art. 324, c.p.c., recante la definizione della nozione di "cosa giudicata formale", applicabile con i dovuti adeguamenti al processo tributario, s'intende passata in giudicato la sentenza «che non è più soggetta agli ordinari mezzi d'impugnazione» (appello e ricorso per cassazione⁵³).

Tuttavia, la peculiare ampiezza semantica all'uopo riferibile alla categoria formale della "sentenza" impone l'adozione di una coerente nozione di giudicato formale, estesa a ricomprendere la condizione di stabilità riferibile alle statuizioni operate dall'Autorità giurisdizionale nell'ambito dei provvedimenti formalmente diversi dalle sentenze, ma dotati di un'identica *vis* decisionale, rispetto ai quali derivi una preclusione temporale all'esperimento degli ordinari rimedi impugnatori⁵⁴.

⁴⁹ GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza: presupposti e limiti*, in *Corr. Trib.*, 2000, p. 1364.

⁵⁰ Circa i caratteri del giudicato tributario cfr. Consolo C.-D'Ascola P., cit., p. 472.

⁵¹ Glendi C., *Giudizio di ottemperanza: presupposti e limiti*, cit., p. 1365.

⁵² In particolare, potranno così formare oggetto di ottemperanza anche i decreti presidenziali non reclamati, che, ad esempio, dichiarino l'estinzione di giudizi d'appello proposti dall'ufficio contro sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali, condannandolo alle spese del (secondo) grado. Più in generale, potranno considerarsi suscettibili di ottemperanza sentenze erroneamente pronunciate sotto forma di ordinanze o di decreti, dopo che siano decorsi i termini per la loro impugnazione. Sul punto si veda *amplius* MANONI E., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 1556 ss.

⁵³ È, per contro, irrilevante la proponibilità della revocazione straordinaria ex artt. 64, D.Lgs. n. 546/1992 e 395, nn. 1, 2, 3 e 6, c.p.c.

⁵⁴ Si pensi al decreto presidenziale, rispetto al quale non sia più proponibile il reclamo dinanzi al Collegio.

Parallelamente alle tendenze manifestatesi riguardo al generale istituto dell'ottemperanza davanti agli ordinari organi della giustizia amministrativa, anche per il giudizio d'ottemperanza regolato dall'art. 70 cit., si è da più parti rappresentata l'esigenza dell'usufruibilità dell'istituto anche per sentenze dotate solo di efficacia (provvisoriamente) esecutiva, ancor prima che abbiano acquistato la stabilità propria del giudicato formale⁵⁵. Alla base di tali istanze, la sperequazione esistente nell'ambito del sistema fiscal-processualistico tra la condizione della parte pubblica – legittimata alla riscossione in pendenza di giudizio – e la parte privata, la cui iniziativa esecutiva è vincolata al passaggio in giudicato della sentenza.

Il terzo profilo formale concerne, infine, l'organo da cui promana la sentenza passata in giudicato. Pur richiamando genericamente, l'inizio del comma 1 dell'art. 70 cit., la sentenza «della commissione tributaria», la medesima disposizione, nel disciplinare il deposito del ricorso, opera un espresso riferimento «alla segreteria della commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della commissione tributaria regionale». La formula legislativa, se restrittivamente intesa, varrebbe a circoscrivere il giudizio d'ottemperanza alle sole pronunce della Commissione Tributaria Provinciale e della Commissione Tributaria Regionale. Eppure, il riferimento ad «ogni altro caso», suggerisce l'inclusione nella categoria delle decisioni ottemperabili di sentenze ulteriori rispetto a quelle della Commissione Tributaria Regionale e della Commissione Tributaria Provinciale, prime fra tutte, quelle emanate dalle «vecchie» Commissioni Tributarie, di I e di II grado e dalla Commissione Tributaria Centrale⁵⁶ e le sentenze di merito emesse dalla Corte Cas-

⁵⁵ Basilavecchia M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 935; ID, *Sentenza di annullamento e giudizio di ottemperanza*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2019, p. 83 ss. L'opportunità di consentire al contribuente – anche per par condicio con l'Amministrazione finanziaria che beneficia della riscossione graduata – di giovare dell'ottemperanza di una sentenza immediatamente esecutiva ex lege, sin dal primo grado, limitatamente alle pronunzie di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente (con opportuna garanzia) e per quelle concernenti agli atti relativi alle operazioni catastali, è stata invertita nell'ordinamento positivo con le prescrizioni recate dall'art.69 del D.Lgs.n.546/1992 (nel testo introdotto dall'art.9, comma 1, lett.gg), del D.Lgs. n.156/2015). Infatti, da una parte (comma 1) si dispone l'esecutività immediata – secondo la tipologia delle decisioni dianzi indicate – e dall'altra si prevede (comma 5) che, in caso di mancata esecuzione della sentenza, il contribuente può richiedere l'ottemperanza ex art.70 del medesimo D.Lgs. n.546/1992. Per la giurisprudenza più recente si veda ex multis: Cass., 22 aprile 2022, n.1247, nonché Cass., 12 aprile 2022, n.11908 che ha escluso il ricorso al giudizio di ottemperanza al di fuori delle fattispecie tipicizzate contemplate nel primo comma dell'art.69 che costituiscono, pertanto, un *numerus clausus*.

⁵⁶ GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza e decisioni delle "vecchie" Commissioni*, in *Corr. trib.* 2000, p. 247 ss.; Id., *Primi approcci della Suprema Corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, cit., p. 1050, per un'analisi della sentenza della Corte di Cassazione 1544/2002 circa l'applicabilità dell'art 70 del D.Lgs. n. 546/1992 alle decisioni delle Commissioni Tributarie di primo e

sazione a sensi del combinato disposto dell'art. 62 del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 384, primo comma, c.p.c.⁵⁷. In definitiva, dunque, restano escluse dall'ambito di applicazione del giudizio d'ottemperanza le sentenze rese da giudici ordinari in materia tributaria ed in generale, tutte le pronunce non emesse nell'ambito del processo tributario, quale delineato dall'art. 2 del D.Lgs. 546/1992.

L'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 non si limita a fissare presupposti e limiti di natura formale, recando, altresì, l'individuazione dell'oggetto del giudizio di ottemperanza, individuato in termini positivi dal primo comma (gli obblighi derivanti dalle sentenze delle Commissioni) ed in termini negativi dal successivo comma secondo (l'inadempimento dei predetti obblighi da parte dell'Ufficio).

L'espresso riferimento del dato normativo ad un preciso spettro contenutistico e decisionale (l'imposizione di un obbligo in capo all'Ufficio) è sicuramente limitante, circoscrivendo l'ambito di applicabilità del giudizio di ottemperanza alle c.d. sentenze di condanna. Restano escluse dal giudizio di ottemperanza le pronunce di mero rigetto delle domande del contribuente. Esulano, inoltre, dall'ambito del giudizio di ottemperanza le pronunce di accoglimento che si limitino all'annullamento degli atti impugnati, senza imporre ulteriori obblighi a carico dell'Amministrazione. In questi casi si avranno cioè provvedimenti c.d. autoesecutivi, che, per loro natura, non necessitano di ulteriore attività esecutiva di adeguamento, avendo l'eliminazione dell'atto impugnato esaurito ogni esigenza di tutela del contribuente⁵⁸.

3. I rapporti con l'istituto sostanziale della solidarietà passiva. Il ricorso per ottemperanza come possibile strumento di tutela delle ragioni del coobbligato in solido estraneo al giudizio

La recente individuazione, ad opera del Legislatore, dell'ottemperanza quale esclusivo strumento di attuazione delle pronunce favorevoli al contri-

secondo grado e della commissione centrale tributaria. Ancora GLENDI C., *Prime sentenze nei giudizi di ottemperanza davanti alle Commissioni tributarie*, cit., 1997, p. 1138, il quale sostiene che debbano ricomprendersi entro la nozione di sentenza di cui all'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 tutti i provvedimenti che sono suscettibili di costituire cosa giudicata, ancorché denominati in diverso modo. L'Autore prosegue affermando che «in nessun caso, comunque, si può seriamente pensare che la parola "sentenza" sia stata qui propriamente usata per distinguerla dalle "decisioni" delle vecchie Commissioni tributarie, che costituivano comunque provvedimenti giurisdizionali suscettibili di passaggio in giudicato».

⁵⁷ FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 885; GLENDI C., *Prime sentenze nei giudizi di ottemperanza davanti alle Commissioni tributarie*, cit., p. 1140.

⁵⁸ GLENDI C., *Ibidem*.

buate, impone, a maggior ragione, un'attenta riflessione in ordine alla posizione (sostanziale e processuale) all'uopo riferibile ad eventuali coobbligati in solido rimasti esterni rispetto al giudizio.

Occorre, dunque, verificare se possa affermarsi che il coobbligato non impugnante possa avvalersi, anche per il tramite dello strumento dell'ottemperanza, del giudicato favorevole reso (in via diretta) nei confronti di altro coobbligato, non fondato su ragioni personali.

Il ché si risolve nell'individuare i soggetti cui spetta la legittimazione attiva per proporre il giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 D.Lgs. n. 546/92 in esame.

A tal fine pare opportuno prendere le mosse dal dato letterale della norma che, al primo comma, prevede che «l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato» possa essere richiesta, con ricorso, dalla «parte che vi ha interesse».

Il riferimento alla «parte» contenuto nella regola legislativa testé richiamata potrebbe indurre a ritenere che siano legittimati a proporre il giudizio di ottemperanza esclusivamente i soggetti che abbiano (già) rivestito la qualità di *parte* nel giudizio nel cui ambito sia stata resa la sentenza da ottemperare,

Preme, tuttavia, evidenziare che (*expressis verbis*) la titolarità del potere di agire in ottemperanza viene fatta coincidere con la titolarità dell'interesse a vedere ottemperati gli obblighi derivanti dalla sentenza pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale, da quella Regionale, nonché dalla Casazione⁵⁹.

⁵⁹ La possibilità che il giudizio di ottemperanza venga promosso da soggetti diversi da quelli che furono parte dell'originario giudizio di merito è stata del resto positivamente riconosciuta dalla Giurisprudenza di legittimità. La Suprema Corte ha, infatti, espressamente chiarito che «interessato e legittimato a proporre il giudizio di ottemperanza è anche il cessionario del credito i.v.a. (nella specie, più precisamente: mandatario irrevocabile all'incasso di società assegnataria di credito i.v.a. A seguito di procedura esecutiva proposta contro la contribuente e l'ufficio i.v.a.) Che aveva partecipato al giudizio di merito da cui è derivata la pronuncia ottemperabile». Così Cass. 05/02/2002, n. 1544. La tematica dell'interesse ad intraprendere un giudizio (declinato nella figura dell'interesse ad agire) è stata ampiamente scandagliata dai più autorevoli studiosi del processo (specie in correlazione con la teoria dell'azione) e non ci sembra di poter apportare sull'argomento (anche nell'angolo di visuale del processo tributario) alcun contributo significativo. Tuttavia, partendo dalle conclusioni e dalle analisi che, anche in tempi non lontani, sono state operate da pregevole dottrina (cfr. COMOGLIO L.P., *Azione ed interesse – Rinnovate suggestioni su un'antica disputa*, in *Jus*, 2014, p. 111 ss. Alla cui opera rinviamo per tutti gli ampi riferimenti alla vasta dottrina e giurisprudenza che si sono occupate della materia) si possono tracciare delle linee guida su cui innestare un criterio coerente con le conclusioni a cui giunge la consolidata evoluzione sia scientifica che giurisprudenziale sui concetti di azione e di legittimazione ad agire (così COMOGLIO L.P., *op. loc. ult. cit.*, p. 135). Al riguardo non appare necessario ripercorrere le opposte argomentazioni e le teoriche che ne rappresentano il sostrato a monte (ci riferiamo al pensiero di SATTA S., *Interesse e legittimazione*, in *Foro.it.*, 1954, IV, p. 169 ss. – ripreso poi anche nel Manuale – ed alla sua teoria “monistica”

Sulla base di quanto precede può, dunque, ritenersi che la legittimazione attiva *ex art. 70, cit.*, spetti a qualunque soggetto che vanti un interesse giuridicamente rilevante a conseguire gli effetti della sentenza della quale si richiede l'ottemperanza, e che non sia, al contrario, riservata ai soli soggetti che sono stati *parti* nel giudizio nel cui ambito è stata resa la sentenza stessa.

Mantenendo, per il momento, l'ambito della indagine sul piano della interpretazione letterale della norma, pare potersi reperire una importante conferma della impostazione sopra prospettata nel secondo comma della regola di cui all'art. 70 D.Lgs. n. 546/92 laddove è previsto che «il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento a carico dell'ente impositore, dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, degli obblighi derivanti dalla sentenza ...».

Nella sostanza la norma dianzi riportata chiarisce, se pur in modo implicito, che tra le parti che hanno partecipato al giudizio, nel cui ambito è stata resa la sentenza da eseguire, l'unico soggetto che può promuovere il giudizio di ottemperanza è (come ovvio) il contribuente.

Da ciò discende, a maggior ragione, che il riferimento alla “parte” operato dal Legislatore al primo comma dell'art. 70 non riguarda le parti del giudizio già celebratosi, ma, piuttosto, quelle dell'instaurando giudizio di ottemperanza alla cui promozione la *parte* deve, come di norma, avere *interesse*.

Sulla spettanza della legittimazione attiva ad instaurare il giudizio di ottemperanza anche a soggetti ulteriori rispetto a quelli che furono parti del giudizio di merito, è concorde parte della dottrina secondo cui il ricorso per l'ottemperanza del giudicato tributario, *ex art. 70 D.Lgs. n. 546/92* può essere proposto da tutti i soggetti nei confronti dei quali il giudicato spiega i suoi effetti e che abbiano un interesse concreto ed attuale all'esecuzione della sentenza⁶⁰.

dell'azione, posizione a cui si contrapponeva l'opinione di GARBAGNATI E., *La sostituzione processuale*, Milano, 1942, p. 71 ss., nonché, Id., *Azione ed interesse*, in Id., *Scritti scelti*, Milano, 1988, p. 67 ss., fautore della teoria “dualistica”). Ora considerato come tale ultima tesi è quella che si è poi inverte nella realtà positiva, schematizzando al massimo il pensiero del suo Autore, così come riassunto da COMOGGIO L.P. (op. loc. ult. cit., p.132) si può affermare che: «l'autonomia dell'azione (e, quindi, quella dell'interesse ad agire) non impongano mai, sempre e necessariamente, a carico del titolare di quella stessa azione l'onere di fornire una previa (e separata) dimostrazione, caso per caso, di quel suo “specifico interesse al provvedimento giurisdizionale richiesto”... l'art.100 c.p.c. Non potrebbe essere interpretato nel senso che – al di là dei presupposti contemplati dalle singole fattispecie normative, per le diverse forme di tutela ottenibili dal giudice -l'esercizio della funzione giurisdizionale presupponga sempre e in ogni caso “...anche una situazione di fatto tale, da rendere inevitabile l'intervento dell'organo giurisdizionale, al fine di impedire od eliminare un danno ingiusto, in pregiudizio del titolare del diritto fatto valere processualmente...” (così GARBAGNATI E., *Azione ed interesse*, cit., p. 84 ss.).

⁶⁰Sul punto cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Padova, 2003; PICCIAREDDA

Per l'effetto, può rivestire la qualità di parte (legittimata attiva) *ex art. 70*, qualunque soggetto comunque destinatario e beneficiario dell'obbligo imposto all'Amministrazione per il tramite della sentenza da ottemperare⁶¹.

Del resto, l'art. 2909 c.c. stabilisce che il giudicato spiega i propri effetti non solo tra le parti, ma, altresì, fa stato nei confronti dei loro eredi ed aventi causa, e con ciò si ha conferma, anche sul piano sistematico, della possibilità anche per tali soggetti di ottenere l'ottemperanza del giudicato (in via d'azione e non di mera e semplice eccezione), coerentemente con la interpretazione più estensiva dell'interesse ad agire *ex art. 70 cit.* (fatti salvi i limiti di cui all'art. 1306 c.c. per l'estensione *in utilibus* del giudicato).

Senza pretesa di esaustività (ed al solo fine dell'analisi circa la fruibilità del giudizio di ottemperanza da parte dei coobbligati solidali che non siano stati parte nel giudizio di merito) si ritiene opportuno richiamare una succinta nozione di 'giudicato', onde definirne – nella precipua prospettiva appena evidenziata – i relativi limiti soggettivi⁶².

F., *La solidarietà tributaria – Linee di tendenza*, Roma, 2017, p. 262 ss.; RUSSO P., *Le impugnazioni in generale e l'appello alla Commissione tributaria regionale*, in Tosi L., Viotto A. (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999, p. 125 ss.; PENNELLA V., *Il giudizio per l'ottemperanza alle sentenze delle commissioni tributarie tra oggetto, modalità di esecuzione ed impugnazione*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 287 ss.; SANINO M., *Il giudizio di ottemperanza*, Torino, 2014, p. 131; PARLATO M.C., *Contributo allo studio del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, cit., p. 82 ss.; Id., *Giudicato tributario, oggetto del giudizio di ottemperanza e impugnazione della sentenza*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, p. 232 ss. FABBROCINI P., *Profili applicativi del giudizio di ottemperanza*, cit., p. 465 ss.; ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, cit., p. 1888 ss.; MARTIS M., *La rinnovata disciplina del giudizio di ottemperanza non dipana tutti i dubbi ermeneutici in ordine all'esecuzione delle sentenze tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, p. 613 ss. Sul tema, in generale, si veda da ultimo VERRIGNI C., *Profili evolutivi dell'ottemperanza nell'ambito del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, p. 969 ss.

⁶¹ In questo senso PARLATO M.C., *op. loc. ult. cit.*, p. 84, precisa che «la “parte” deve qui intendersi non soltanto in senso formale (parte ricorrente o intervenuta nel giudizio), ma anche in senso sostanziale, cioè soggetto comunque beneficiario dell'obbligo imposto all'amministrazione dalla sentenza». Il *parterre* dei soggetti titolari della legittimazione attiva in discorso risulta ulteriormente ampliato da FABBROCINI P., *op. loc. ult. cit.*, secondo cui «il riferimento all'interesse a ricorrere in ottemperanza significa semplicemente che legittimato ad agire è colui che riceva un pregiudizio anche economico dalla omessa esecuzione della sentenza». Dello stesso avviso ELEFANTE T., *Il giudizio di ottemperanza, condizioni e presupposti processuali*, in *Boll. trib.*, 2011, p. 742 ss. Sui limiti dell'estensione del giudicato favorevole cfr. ACCORDINO P., *Considerazioni in tema di estensione del giudicato favorevole in presenza di obbligazione solidale*, in *Rass. trib.*, 2006, 857 ss. Su tale questione si vedano le argomentazioni di GLENDI C., *Sull'art. 1306, comma 2, c.c. e sull'immediata efficacia delle sentenze in materia tributaria*, in *GT Riv. giur. trib.* 2020, p. 627 ss., nel commento alla sentenza della C.T.P. Reggio Emilia, 14/05/2020, n. 120, che ha riconosciuto al condebitore solidale inerte, rispetto all'avviso di liquidazione notificato ad entrambi, di avvalersi in via di eccezione della sentenza favorevole ottenuta dal coobbligato solerte nei confronti dell'ente impositore, non fondata sopra ragioni personali, anche se non ancora passata in giudicato, basandosi sulla nuova normativa che riconosce alle sentenze delle Commissioni Tributarie immediata efficacia esecutiva.

⁶² Quanto all'analisi dei profili oggettivi si rinvia alla esaustiva ricostruzione di FRANSONI

L'analisi deve muovere dalla notoria distinzione tra giudicato formale e sostanziale, concetti tra loro avvinti da un innegabile rapporto di contiguità logica e procedimentale⁶³.

La nozione di giudicato formale è posta dall'art. 324 c.p.c., il quale riferisce la condizione del 'passaggio in giudicato' alle sentenze che non siano più soggette né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395⁶⁴.

Il giudicato sostanziale rinviene, invece, il proprio fondamentale referente normativo nell'art. 2909 c.c., ai sensi del quale l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto fra le parti, i loro eredi o aventi causa è principio generale dell'ordinamento. Esso, invero, assicura che il processo – quale istituto volto alla realizzazione di valori (pubblici e privati) di particolare rilevanza – non sia azionato invano e, a tal fine, prescrive la stabilità del suo esito⁶⁵.

A tale esigenza, l'istituto risponde appunto garantendo che l'accertamento contenuto nella sentenza oramai non soggetta alle impugnazioni ordinarie non possa più essere rimesso in discussione in futuri ed eventuali giudizi, all'uopo scorrendosi di immutabilità, irretrattabilità o intangibilità dell'accertamento operato. Tale risultato è tecnicamente assicurato mediante la paralisi, nei successivi giudizi, dell'esercizio dei poteri processuali che le parti hanno già esercitato all'interno del processo originario o che avrebbero dovuto ivi esercitare (c.d. preclusione del dedotto e del deducibile).

Si è autorevolmente osservato come l'esistenza di limiti oggettivi⁶⁶ e

G.-RUSSO P., *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 858 ss. In giurisprudenza si segnala l'impostazione attualmente prevalente di cui alla 'storica' pronuncia Cass. SS.UU., 16/06/2006, n. 13916, in *GT Riv. giur. trib.*, 2006, p. 763 ss. Con nota di MAGNANI C., *Sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, che ha rovesciato il tradizionale indirizzo consacrato dalla risalente pronuncia Cass. SS.UU., 14/07/1962, n. 1873.

⁶³ Sulla esistenza di due diversi tipi di giudicato, l'uno qualificabile come formale e l'altro come sostanziale, di cui quest'ultimo sia necessariamente condizionato dalla sussistenza del giudicato formale si veda PUGLIESE G., *Giudicato civile*, cit., p. 801. Sul punto cfr. Anche NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 297, il quale chiarisce come la cosa giudicata formale sia il particolare grado di stabilità della sentenza. Soltanto dopo aver raggiunto tale stabilità si forma anche la cosa giudicata materiale, la sentenza acquista cioè valore di giudicato sostanziale. In argomento, in generale, restano sempre valide le osservazioni di BETTI E., *Trattato dei limiti soggettivi della cosa giudicata in diritto romano*, Macerata, 1922, *passim*.

⁶⁴ La suddetta disposizione deve ritenersi applicabile, altresì, al processo tributario. Ciò in quanto alla stessa norma fanno riferimento sia il generico rinvio *ex art.* 1 del D.Lgs. n. 546/1992, ma anche il più pregnante richiamo operato dall'art 49 del medesimo testo normativo. Sul punto si veda FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 45.

⁶⁵ Così, Franson G.-Russo P. *op. loc. ult. cit.*

⁶⁶ Così CONSOLO C., *Oggetto del giudicato e principio dispositivo*, cit., p. 216, il quale pone in evidenza i limiti, più che l'area compresa tra di essi, della determinazione dell'oggetto su cui cade

soggettivi all'efficacia definitoria del giudicato costituiscono il naturale sviluppo della relativa matrice processuale⁶⁷. Proprio perché il giudicato nasce da un processo ed ogni processo ha i propri confini (l'oggetto ed i soggetti), ciò che diventa (relativamente) definitivo non può che essere quanto per l'appunto è stato irrevocabilmente deciso fra questi soggetti e in relazione a quell'oggetto⁶⁸.

Essendo, dunque, il processo tendenzialmente fondato sulla domanda⁶⁹, è a partire da quest'ultima che devono individuarsi i limiti oggettivi e soggettivi del giudicato⁷⁰.

Nel processo tributario⁷¹, tale collegamento è reso ancor più evidente dalla relativa conformazione impugnatoria, in ragione della quale si darà la tendenziale coincidenza della sfera soggettiva del giudizio con l'autore ed il destinatario (*rectius*, i destinatari) dell'atto impugnato, e di quella oggettiva

l'efficacia della sentenza. Cfr. Anche CONSOLO-D'ASCOLA, *Giudicato tributario*, cit., p. 476 ss., sulla portata dei limiti oggettivi in relazione alla particolare dinamica che governa il prelievo tributario. Sul punto cfr. Anche ATTARDI A., *In tema di limiti oggettivi della cosa giudicata*, cit., p. 501, il quale sottolinea come l'accertamento contenuto nel giudicato renda incontrovertibile l'esistenza o meno di un diritto o di un'altra posizione giuridica con riferimento esclusivamente alla concreta fattispecie dedotta nel giudizio medesimo, proiettando coi la sua forza vincolante anche nel passato.

⁶⁷ Così LIEBMAN E.T., *Efficacia ed autorità della sentenza*, cit., p. 41, riguardo ai limiti soggettivi, l'autore afferma come l'immutabilità della cosa giudicata valga solo tra le parti, in quanto esse sole hanno potuto farsi sentire e far valere le loro ragioni nel processo che si è concluso con il giudicato. È proprio in virtù di tale possibilità di cui hanno goduto le parti che sorge in capo ad esse l'obbligo di acquietarsi al risultato raggiunto.

⁶⁸ GLENDI C., *Limiti del giudicato e Corte di Giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 325, Id., *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 583 ss., FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 3 ss.

⁶⁹ Circa la stretta connessione che lega l'oggetto della domanda all'oggetto della decisione si veda MENCHINI S., *I limiti oggettivi del giudicato civile*, cit., p. 10 ss.

⁷⁰ Segnatamente, qualora venga in rilievo una domanda autodeterminata, l'oggetto della domanda (*petitum*) è sufficiente ad individuare l'azione proposta e a segnare il limite oggettivo del processo e del giudicato. Qualora invece il processo riguardi una domanda eterodeterminata, occorre sempre venga precisato anche il titolo alla base della situazione soggettiva azionata (*causa petendi*). Sotto tale profilo mette conto di sottolineare come la giurisprudenza della Suprema Corte abbia avuto modo di affermare come «il giudice dell'esecuzione, nel caso di incertezze derivanti dal dispositivo e dalla motivazione circa l'esatta estensione dell'obbligo configurato nella sentenza, può procedere all'integrazione extratestuale, a condizione che i dati di riferimento siano stati acquisiti al processo in cui il titolo giudiziale si è formato» (Cass. SS.UU., 02/07/2012, n. 11067). Ciò determina l'eterointegrazione del titolo esecutivo giudiziale attraverso l'identificazione di «quest'ultimo non con il documento (nella specie, la sentenza), ma con il giudizio di cui questo costituisce espressione, cui è strettamente legata la conseguente possibilità di ricorrere agli atti (dal relativo procedimento) su cui si fonda detto giudizio al fine di colmare, in via integrativa, l'eventuale incertezza da cui sia effetto il (diritto consacrato nel) titolo» (così FABIANI E., *C'era una volta il titolo esecutivo*, in *Foro it.*, 2013, p. 1282 ss.).

⁷¹ INGRAO G., *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1954.

con l'atto medesimo⁷², così come individuato dal suo oggetto e dai correlativi effetti⁷³.

Ciò chiarito, appare evidente come il *punctum dolens* del processo tributario sia rappresentato, nella prospettiva dell'ottemperanza, dalla naturale limitatezza soggettiva delle statuizioni definitive quale indotta dalla struttura impugnatoria del medesimo.

In chiave ricostruttiva appare utile recuperare la risalente – e sovente trascurata – distinzione tra efficacia del giudicato ed efficacia costitutiva della sentenza.

Quest'ultima, invero, trova esplicazione unicamente nei confronti delle parti processuali. Tale efficacia, tuttavia, deve tenersi distinta, secondo autorevole insegnamento dell'efficacia del giudicato, «da identificarsi con l'efficacia regolatrice dei rapporti spettante a tutte le sentenze»⁷⁴ e non unicamente a quelle costitutive.

La distinzione è fondamentale nella prospettiva considerata.

⁷² Così MAGNANI C., *Sui limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria*, cit., p. 432, secondo il quale «nelle controversie relative all'accertamento delle imposte periodiche i limiti della cosa giudicata sono quelli della controversia tributaria cui la decisione di riferisce». Ne consegue come «l'efficacia preclusiva del giudicato, operando nei limiti dell'accertamento fiscale che ha formato oggetto di quel giudizio, non si estenda agli accertamenti successivi».

⁷³ Elementi ulteriori rispetto a questi ultimi, pur potendo essere oggetto di delibazione incidentale, restano esterni rispetto alla sfera del giudicato.

⁷⁴ Nell'icastica definizione offerta da ALLORIO E., *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, 1935, p. 15. Per taluni spunti cfr. VOCINO C., *Considerazioni sul giudicato*, Milano, 1963, p. 20 ss. D'altro canto, a ben osservare, la problematica dell'efficacia espansiva del giudicato nel processo tributario (specie sulla valenza esterna e sulla ultrattività) da alcuni anni, sta attirando l'attenzione della dottrina tributaria e della giurisprudenza. Il tema, in effetti, si è incentrato sulla possibilità di una efficacia riflessa con riferimento alle imposte periodiche e segnatamente alla estensibilità del contenuto della sentenza in ordine anche ai periodi d'imposta successivi a quelli oggetto dell'accertamento giudiziale. Sotto tale profilo recentemente il Supremo Consesso ha enunciato il seguente principio: «In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta (sez. V, n. 31084 del 2019), l'efficacia del giudicato, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo nell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si sono verificati al di fuori dello stesso si giustifica soltanto in relazione a quelli non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche con riferimento agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente» (così Cass. 21/04/2021, n.10456). In argomento, oltre agli autori citati *retro sub* nota 14 e senza presunzione di esaustività, si vedano: TESAURO F., *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1173 ss.; MANZON E., *Riflessioni sui limiti oggettivi del giudicato nei più recenti orientamenti della Cassazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 453; INGRAO G., *La rilevanza del giudicato nel processo*

Se è, infatti, evidente che la portata innovativa (costitutiva) della sentenza debba in certa qual misura essere circoscritta, ponendosi la regolamentazione giurisdizionale del rapporto quale esito di una ‘millimetrica’ ponderazione dei profili oggettivi e soggettivi della fattispecie, le medesime esigenze di contenimento non appaiono configurabili laddove il carattere oggettivo (dichiarativo) del giudizio induca a ritenere l’insussistenza di una consimile incidenza della specifica ipotesi del soggetto che ha assunto l’iniziativa processuale.

Tale è la situazione che si ritiene configurabile nei giudizi di tipo impugnatorio, il cui oggetto è – come chiarito – necessariamente rappresentato dall’apprezzamento della legittimità del provvedimento amministrativo che forma oggetto del giudizio (e, quindi, del giudicato).

L’eventuale sentenza di annullamento, invero, lungi dal costituire (regolamentazione autonoma di un rapporto), si risolve – anche alla luce dei principi sanciti dagli artt. 23, 53 e 97 Cost. – nel riscontro (dichiarazione) della relativa illegittimità.

Quest’ultima, qualora non immediatamente connessa alla valorizzazione di situazioni strettamente personali del coobbligato impugnante, dovranno intendersi pacificamente riferibili agli eventuali coobbligati in solido rimasti esterni al giudizio.

L’estensione del giudicato, invero, si rivela fisiologica allorché ricorra, come in questo caso, un parallelismo di rapporti (rapporti simili non concorrenti)⁷⁵, al punto da ritenere più corretto discorrere di operatività del giudicato *tout court*.

Non ricorre, invero, in simili ipotesi quel conflitto di posizioni soggettive che costituisce il fondamento sostanziale dei limiti soggettivi del giudicato.

In questa prospettiva il coobbligato rimasto estraneo (ed acquiescente all’atto) rispetto al giudizio di merito, ben può esigere l’ottemperanza della pronuncia di annullamento resa nei confronti del coobbligato ricorrente⁷⁶.

La prefata ricostruzione trova conferma anche sotto il profilo teleologi-

tributario, cit., p. 1954; PISTOLESI F., *L’appello nel processo tributario*, Torino, 2002, p. 139 ss.; RICCI C., *L’efficacia espansiva del giudicato nel processo tributario*, in *Il processo*, 2020, p. 99 ss.; DALLA BONTÀ S., *Sull’ “estensione” del giudicato tra contribuente ed agente della riscossione all’ente impositore*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 2239 ss.; Id., *L’ultrattività del giudicato nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, p. 659 ss. Si segnala, infine, l’ampio studio condotto in materia da CORRARO D., *L’efficacia ultra litem del giudicato tributario tra vecchi modelli e nuove teorizzazioni: il lungo cammino della Corte di Cassazione nel segno di una costante incertezza sistematica*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 2547 ss. Non va del resto sottaciuto come la problematica in esame sia stata approfondita, anche se in altro contesto legislativo, dalla dottrina più autorevole. Al riguardo si veda BETTI E., *Diritto processuale civile italiano*, Roma, 1936, p. 603 ss.; CARNELUTTI F., *Efficacia diretta ed efficacia riflessa della cosa giudicata*, in *Riv. dir. comm.*, 1992, II, p. 473 ss.; ALLORIO E., *La cosa giudicata rispetto a terzi*, cit., 43 ss. In materia si veggano, inoltre, le riflessioni di: PROTO PISANI A., *Processo e terzi: brevi note sui limiti soggettivi del giudicato e sul litisconsorzio necessario*, in *Riv. dir. proc.*, 2020, p. 1662 ss.; TROCKER N.G., *Enrico Allorio e la dottrina della riflessione della cosa giudicata rispetto ai terzi*, *IVI*, 2001, p. 339 ss.

⁷⁵ ALLORIO E., *op. loc. ult. cit.*, 13 ss.

⁷⁶ *Cum argumentum a contrario*, si fa, inoltre, rilevare che la migliore e più autorevole accreditata

co, giacché la interpretazione estensiva della legittimazione ad agire ai sensi

e esegesi dottrinnaria ritiene che il titolo esecutivo tributario (ruolo) possa estendere la sua efficacia nei confronti dei coobbligati solidali (cfr. MICHELI G.A., *Primi appunti sull'efficacia soggettiva (limiti soggettivi) dell'iscrizione a ruolo*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1978, I, p. 267 ss. Ed ora in MICHELI G.A., *Opere minori di diritto tributario*, I, *Il processo tributario*, Milano, 1982, p. 339 ss.). Non dissimile appare poi la figura dell'espropriazione contro il terzo proprietario, disciplinata dagli artt. 602, 603 e 604 c.p.c., applicabile pacificamente alla materia tributaria le tante volte in cui viene attuato il privilegio speciale sui beni immobili di un terzo gravati da tale vincolo ex art. 2772 c.c. (sul punto cfr. Cass. 09/05/2007, n.10580 – Si veda, inoltre, PICCIAREDDA F., *Riflessioni in tema di attuazione del privilegio speciale immobiliare ai fini dei tributi indiretti. La tutela del terzo nel pensiero della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, p. 391 ss.). In argomento, in generale, da ultimo: DURELLO L., *Contributo allo studio della tutela del terzo nel processo esecutivo*, Napoli, 2016, in part. p. 153 ss. In questi casi, che vengono definiti dalla dottrina di responsabilità senza debito, l'espropriazione non colpisce il debitore, ma un soggetto diverso, proprietario della cosa sovra cui cade l'azione esecutiva perciò definito terzo proprietario. Dal punto di vista processuale va rilevato che per promuovere l'espropriazione contro il terzo proprietario non è necessario un titolo esecutivo autonomo, ma è sufficiente quello ottenuto contro il debitore diretto, come si ricava dalla formulazione dell'art. 603 c.p.c. e dal regime delle eccezioni che il terzo può opporre al creditore a norma del combinato disposto degli artt. 2870 e 2859 c.c. (Cass. 06/05/1975, n. 1746; Cass. 01/12/1993, n. 11889). Il terzo è semplicemente destinatario passivo dell'azione esecutiva, pur essendo non obbligato direttamente e personalmente nei confronti del creditore procedente (in argomento *amplius* VACCARELLA R., *Il terzo proprietario nei processi di espropriazione forzata – La tutela*, in *Riv. dir. civ.*, 1986, II, p. 407 ss.; TARZIA G., *Espropriazione verso il terzo proprietario*, in *Noviss. Dig. it.*, VI, Torino, 1975, p. 967 ss.; TRAVI A., *Espropriazione contro il terzo proprietario* (voce), in *Dig. civ.*, VII, Torino, 1992, p. 4 ss.; PUNZI C., *La tutela del terzo nel processo esecutivo*, Milano, 1971, *passim*; DURELLO L., *op. cit.*, p. 49 ss.). Vi sono, quindi, situazioni – che possono essere utilmente richiamate ai fini dell'analisi in esame – in cui pacificamente si ritiene che un titolo esecutivo giudiziale riguardante un soggetto possa validamente farsi valere nei confronti di altri soggetti non specificamente menzionati nel titolo (cfr. In generale LUISO F.P., *Principio del contraddittorio ed efficacia della sentenza verso terzi*, Milano, 1981, p. 63 ss.). In argomento appare interessante riportare l'autorevole opinione di LUISO F.P., *L'esecuzione "ultra partes"*, Milano, 1984, p. 195, il quale osserva: «Se, dunque, colui che subisce gli effetti sostanziali della esecuzione non assume il ruolo di parte nel processo esecutivo, non sarà neppure necessario un titolo esecutivo efficace nei suoi confronti: basterà che il titolo sussista nei confronti di chi diviene parte del processo stesso. È questo un dato costante di tutte le ipotesi di esecuzione ultra partes senza contraddittorio riscontrate negli ordinamenti presi in esame nel capitolo precedente, e, direi, una conseguenza logica della struttura stessa di cui questo modulo di esecuzione *ultra partes*. Sul tema non risultano contributi diretti della nostra dottrina, anche e soprattutto a causa della mancata individuazione della forma senza contraddittorio dell'esecuzione ultra partes». *Mutatis mutandis*, sarebbe, quindi, illogica e sicuramente si porrebbe in palese contrasto (*rectius* violazione) con il principio di ragionevolezza, una lettura che consentisse di ritenere efficace nei confronti di tutti i coobbligati solidali il ruolo d'imposta (emesso nei confronti di uno soltanto), ovvero l'esecuzione contro il terzo proprietario in virtù del privilegio in assenza di uno specifico titolo esecutivo nei suoi riguardi e, per converso, reputare che il giudicato favorevole, che esplica – ex art.1306 c.c. – effetti nei riguardi del coobbligato che non ha partecipato al giudizio, non sia titolo esecutivo idoneo per l'esperimento del giudizio di ottemperanza da parte di quest'ultimo soggetto. De resto osserva LUISO F.P., *L'esecuzione "ultra partes"*, cit., p. 196, «Non esiste, invece, correlazione diretta fra titolo ed efficacia sostanziale delle misure giurisdizionali esecutive. È chiaro che, nello schema normale, queste misure avranno effetti nei confronti di chi è parte del processo esecutivo – così come gli effetti della sentenza di regola riguardano le parti del processo di cognizione. Ma come è possibile che eccezionalmente la sentenza sia efficace verso terzi, così è possibile che eccezionalmente la misura esecutiva abbia effetti nei confronti di chi non ha avuto il ruolo del

dell'art. 70 D.Lgs. n. 546/1992 si ricollega alla funzione stessa dell'istituto dell'ottemperanza che non è, unicamente, quella di assicurare tutela rispetto all'eventuale inerzia dell'Amministrazione, bensì (in modo più pregnante) quella di assicurare *erga omnes* l'esecuzione del giudicato e degli obblighi dallo stesso scaturente.

Da ultimo, ma non per questo di minore rilievo, si pone la questione – già precedentemente esposta – circa i limiti soggettivi del giudicato desumibili dal principio generale portato dall'art. 2909, secondo cui lo stesso fa stato tra le parti che hanno partecipato al giudizio, ma non produce effetti nei confronti dei terzi.

Orbene tale criterio subisce, come dapprima ampiamente delineato, una deroga in virtù dell'art. 1306 c.c., giacché tale norma prevede che i debitori estranei al processo possono profittare (se dichiarano il loro intento di avvalersene) del giudicato *inter alios* (se favorevole), ma non possono esserne pregiudicati (se sfavorevole).

Fermi restando i limiti all'estensione del giudicato (se fondato su ragioni personali, ovvero nel caso sussista un giudicato di segno inverso⁷⁷) è stato autorevolmente osservato che: «(i) il processo tributario è un processo costitutivo rivolto all'annullamento di atti autoritativi, (ii) i ricorsi dei condebitori in solido hanno per oggetto un identico atto impositivo; (iii) l'annullamento di un atto *erga omnes*.

Ciò implica che se un condebitore impugna, ed un altro condebitore non impugna, l'annullamento ottenuto dal condebitore impugnante è annullamento dell'unico atto impositivo ed esplica i suoi effetti verso tutti i condebitori cui sia stato notificato»⁷⁸.

Questa concezione sembra, pertanto, rafforzare quanto siamo andati dapprima esponendo in ordine all'utilizzo del giudizio di ottemperanza per tutelare la “parte” (ancorché rimasta estranea al giudizio concernente il medesimo atto) che ha “interesse” all'esecuzione della sentenza ottenuta dal coobbligato ricorrente⁷⁹.

processo esecutivo». Nell'ottica suesposta dell'estensione *in utilibus*, ex art. 1306, comma 2, c.c., del giudicato favorevole ottenuto da altro condebitore estraneo al giudizio, si può accedere allo strumento del giudizio di ottemperanza tenuto anche conto che la sentenza è sempre e comunque efficace nei riguardi dello stesso soggetto (Fisco) che non può mai essere considerato “terzo”. Sulla tematica si veda, inoltre, COMOGGIO L.P., *Lite tributaria, formazione del giudicato e tutela giurisdizionale del terzo responsabile d'imposta*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, p. 585 ss.

⁷⁷ Sul punto cfr. per tutti PICCIAREDDA F., *Il nuovo corso della solidarietà nel pensiero della Cassazione, per una rilettura dell'art. 1306 c.c.*, in Di Pietro A.-Fedele A.-Uricchio A.F. (a cura di), *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi. Liber amicorum per Andrea Parlato*, I, Bari, 2014, p. 354 ss.

⁷⁸ Così TESAURO F., *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. trib.*, 2008, p. 869 ss. In part. p. 878; Id., *Le sentenze del giudice tributario*, in Gaffuri G.-Scuffi M. (coordinato da), *Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, Milano, 2009, p. 663 ss.

⁷⁹ Vi è, inoltre, da considerare un ulteriore profilo connesso all'opportunità di ricorrere all'autotutela,

per ottenere un riallineamento della situazione di disequilibrio (in relazione all'art. 53 Cost.) Che si è creata per effetto del giudicato favorevole intervenuto nei confronti di uno dei consorti e della sua estensione *in utilibus* nei confronti dei coobbligati estranei al giudizio (in quanto rimasti inerti dinanzi all'atto impositivo). In realtà, a ben osservare, la possibilità dell'utilizzo per siffatte ipotesi del rimedio giustiziale dell'autotutela *in bonam partem*, così come del resto suggerito dalla Suprema Corte (cfr. Cass. 14/11/2003, n. 1729. Per la dottrina si veda MARCHESELLI A., *Limiti all'estensione del giudicato favorevole e potere di autotutela*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 477 ss., nonché PICCIAREDDA F., *La solidarietà tributaria*, cit., p. 193 ss. In argomento, anche se in altro contesto, si vedano le osservazioni di Stevanato D., *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 795 ss.), si infrange, vuoi con la natura discrezionale di tali strumenti e vuoi con la pronunzia della Consulta (13/07/2017, n. 81) che, denegando una tutela avverso il diniego tacito o espresso all'emanazione di un provvedimento in sede di autotutela, rende frustrato tale istituto e al contempo rimette alla mera libertà comportamentale dall'amministrazione finanziaria (*manet alta mente repostum*) il conformarsi o meno al giudicato ex art. 1306, comma 2, c.c. Ora questo aspetto – che vanifica di fatto la *chance* dell'autotutela – non è privo di conseguenze sul piano che ci occupa non foss'altro perché raffigura uno *spatium agendi* dai contorni alquanto limitati. A parte la facoltà per il creditore, che intende avvalersi del giudicato favorevole *ultra partes*, di usufruire dell'azione di rimborso, alla quale conseguono, tuttavia, prospettive svantaggiose correlate ad eventuali eventi preclusivi (decadenza e/o prescrizione) che pregiudicano l'attivazione di cotale misura giurisdizionale, resta aperto il problema non solo e non tanto di economia processuale, quanto quello dell'immediatezza della tutela regolata dal giudizio di ottemperanza che appare il mezzo più consono per garantire la piena e celere soddisfazione del *solvens*. D'altro canto, senza investire necessariamente il Giudice delle leggi per dolersi di un *vulnus* nella limitazione alla tutela giurisdizionale per l'ipotesi in esame – anche in ossequio al noto brocardo *magis ut valeant quam ut pereant* – sembra più coerente (ed in linea con il sistema) una lettura delle previsioni dapprima richiamate che prediliga un accesso immediato al giudizio. Ciò in virtù della comune genealogia costituita da un elemento obiettivo quale la intervenuta sentenza sul medesimo oggetto del contendere anche se ottenuta da altro coobbligato. Ovviamente, nel caso in cui non fosse rinvenibile nell'ordinamento una regola che consentisse una lettura costituzionalmente orientata da cui discenda una piena tutela giurisdizionale nel contesto in esame, non sarebbe di ostacolo una rimessione della tematica di che trattasi al vaglio della Consulta. Del resto il Giudice delle leggi ha mostrato una particolare sensibilità con riferimento al vuoto di tutela che si generava nel momento in cui il contribuente era impossibilitato ad opporsi all'esecuzione ex art. 615 c.p.c., allorché lo stesso muoveva contestazioni contro il titolo della riscossione coattiva. Secondo la Corte costituzionale (31/05/2018, n. 114), infatti, deve stimarsi «incostituzionale l'art. 57, 1 comma, lett. a), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di mora previsto dall'art. 50 d.p.r. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c.». D'altro canto tale questione sembra ormai includibile tenuto conto della necessità di rendere efficaci nell'ordinamento giuridico provvedimenti giurisdizionali di organi ultranzionali. Su questi punti si veda *amplius* LIPARI M., *L'esecuzione delle decisioni della Corte europea dei diritti dell'uomo nella giurisdizione amministrativa tra margine di apprezzamento nazionale ed effettività del diritto di difesa: restituito in integrum, ottemperanza, revocazione e autotutela doverosa*, in *Il processo*, 2019, p. 265 ss. A nostro modo di vedere questa esigenza rende imprescindibile una rimeditazione in ordine ai rimedi che l'ordinamento appresta in tutte le situazioni in cui il ricorso alle garanzie processuali appare non di immediata soluzione. Sia consentito, infine, un breve cenno ad una problematica che gli studiosi di diritto amministrativo hanno da tempo avvertito e cioè quella dell'azione finalizzata alla condanna dell'amministrazione all'emanazione di un provvedimento richiesto (c.d. Azione di adempimento), tema sicuramente di ampio respiro che merita ben altro approfondimento, rispetto a quanto sia possibile fare in questa sede, a prescindere dalla possibilità di esperire un'azione di tal genere nel processo tributario (al riguardo, comunque, si veda per tutti CERBO P., *L'azione di adempimento nel processo amministrativo ed i suoi confini*, in *Dir. proc. amm.*, 2017, p. 1 ss.).

GLI OBBLIGHI DI MONITORAGGIO FISCALE APPLICATI AL TRUST ESTERO: QUESTIONI IRRISOLTE E PROSPETTIVE EVOLUTIVE

di Lorenzo Pennesi*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. I soggetti del trust ai fini del monitoraggio fiscale. – 3. La disciplina del monitoraggio fiscale applicata al trust ante 2013. – 4. La disciplina del monitoraggio fiscale applicata al trust nel periodo compreso tra il 2013 e il 2017 e la nozione di titolare effettivo. – 4.1. La posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013. – 5. La riforma del 2017 e la nuova nozione di titolare effettivo applicata al trust. – 6. I chiarimenti recenti dell'Amministrazione finanziaria in tema di trust e monitoraggio fiscale. – 7. La (non accettabile) posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria nella bozza di circolare in pubblica consultazione. – 8. Conclusioni.

Abstract: L'istituto del trust ha assunto negli ultimi decenni una crescente importanza nella gestione della ricchezza su base transnazionale e, inevitabilmente, è divenuto oggetto della disciplina domestica in tema di monitoraggio fiscale e compilazione del Quadro RW. In questa prospettiva, l'introduzione della nozione di "titolare effettivo" unitamente alle peculiarità strutturali dell'istituto, estraneo alla tradizione giuridica continentale, hanno tuttavia comportato severe problematiche applicative, acute da discordanti e talora irrazionali interpretazioni proposte dall'Amministrazione finanziaria. Il contributo, ripercorrendone in chiave critica i principali passaggi evolutivi, vuole definire l'esatto perimetro dell'obbligo di monitoraggio fiscale applicato al trust, prestando particolare attenzione alle principali figure soggettive che ne risultano coinvolte.

Abstract: In the last few decades, the trust has assumed increasing importance in the management of wealth on a transnational basis and, inevitably, has become the subject of the domestic regulations on tax monitoring. In this perspective, the introduction of the notion of "beneficial owner" together with the structural peculiarities of a trust, which is traditionally unknown to civil law countries, have led to severe application problems, exacerbated by conflicting and sometimes irrational interpretations proposed by the Italian Tax Authority. The essay, by critically reviewing the main evolutionary steps, aims to define the exact scope of the tax monitoring obligation applied to the trust, paying particular attention to the main subjective figures involved.

* Dottore di ricerca in diritto tributario, Sapienza Università di Roma.

1. Introduzione

La fiscalità del trust rappresenta, negli ultimi decenni, uno dei temi più complessi e dotati di maggiore fascinazione della materia tributaria, come dimostrato dalla costante attenzione riservata a quest'istituto sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza di settore¹.

In specie, il trust, oltre a porre in correlazione le peculiarità della *common law* anglosassone con le categorie dogmatiche dell'ordinamento domestico, impone all'interprete di confrontarsi con problematiche giuridiche del tutto inedite che, sovente, svelano l'inadeguatezza degli strumenti operativi offerti dal legislatore².

Il confronto dialettico tra l'istituto (e le sue problematiche) e la materia

¹ Si vedano, a tal proposito, le considerazioni di T. TASSANI, *I trusts nel sistema fiscale italiano*, Pisa, 2012, 41 ss. per il quale la fiscalità del trust rappresenta un fertile terreno di riflessione in ragione dei numerosi spunti prospettici che esso offre per un moderno sviluppo della materia.

² Il successo riscontrato dal trust negli ordinamenti di *civil law* e, in specie, nell'ordinamento italiano è per A. GAMBARO, *Trust*, in *Dig. Disc. Priv., sez. civ.*, XIX, Torino, 1999, 459 indice della "vorticosa circolazione dei modelli" giuridici in atto nei sistemi occidentali negli ultimi decenni. In termini analoghi, sul fenomeno della circolazione dei modelli, anche P. SELICATO, *La comparazione nel diritto tributario: riflessioni sul metodo*, in *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Scritti in onore di Andrea Amato*, vol. 1, Napoli, 2011.

Come noto, il trust è un istituto che nasce, nell'ordinamento giuridico anglosassone del tardo medioevo, per la gestione e l'organizzazione del patrimonio privato in attuazione di un rapporto di fiducia. In particolare, il trust viene costituito da un soggetto disponente, il c.d. *settlor*, il quale trasferisce più beni e diritti ad un soggetto chiamato ad amministrarli, il c.d. *trustee*, a vantaggio di un beneficiario finale, il c.d. *beneficiary*. Il patrimonio che entra nel perimetro del trust soggiace contestualmente ad un regime di "separazione patrimoniale" rispetto agli altri beni del disponente e del *trustee*, atteso che la facoltà di gestire e disporre di tale porzione di patrimonio è attribuita al solo *trustee*, pur non confondendosi con il patrimonio personale di quest'ultimo, e ad un "vincolo di destinazione", essendo destinato al soddisfacimento esclusivo degli interessi del *beneficiary* secondo le indicazioni fornite dal disponente.

La dottrina più accorta individua alla base del trust e, più precisamente, del rapporto tra disponente e *trustee*, una *causa fiduciae*, la quale giustifica l'attribuzione dei beni al *trustee* e i poteri di quest'ultimo nella gestione del patrimonio, che dovranno essere esercitati nei limiti indicati dal disponente in ragione del rapporto di fiducia che lega i due soggetti. Si vedano R. LENER, *La circolazione del modello del trust nel diritto continentale del mercato mobiliare*, in *Riv. soc.*, 1989, 1050; M. LUPOI, *Riflessioni comparatistiche sui trusts*, in *Eur. dir. priv.*, 1998, 435; ID., *Il trust*, Milano, 2000; GAMBARO, *op. cit.*, 459; S. BARTOLI, *Il trust*, Milano, 2001; G. SCOGNAMIGLIO, *Il trust in equity: storia della nascita e dell'istituto in Inghilterra*, in *I profili civilistici e fiscali del trust*, Torino, 2015, 15.

Senza alcuna pretesa di esaustività possono citarsi, nella dottrina anglosassone, F.G.C. CHESHIRE, *Il concetto di trust secondo la common law inglese*, trad. it., Torino, 1933; W. SCOTT, *The law of trusts*, Boston, 1963; G. W. KEATON, *The law of trusts: A statement of the rules of law and equity applicable to trusts of real and personal property*, Londra, 1968; T. B. SMITH, *Trust fideicommissa and trustlike institutions*, in *Lawson international Encyclopedia of comparative law*, Parigi, 1973, 130; G. THOMAS – A. HUDSON, *The law of trusts and trustees*, Oxford, 2004; A. HUDSON, *Advanced equity and trusts*, Cavenish, 2004.

tributaria si è infatti intensificato a seguito della ratifica della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, ad opera della L. 16 ottobre 1989, n. 364, con la quale si è attribuita formale validità ed efficacia ai trust costituiti al di fuori del territorio della Repubblica italiana che, presentando gli elementi essenziali previsti dall'art. 2 della citata Convenzione, soggiacciono alla disciplina di un Paese estero che conosce e disciplina il trust (c.d. trust esteri)³.

Invero, la vocazione transazionale del trust in relazione alle attività di pianificazione fiscale fa sì che l'istituto sia oggi frequentemente utilizzato in operazioni di gestione di patrimoni mobiliari e immobiliari allocati in Paesi diversi, così favorendo la circolazione di materia imponibile su di una vasta area geografica⁴.

Ciò ha imposto all'Amministrazione finanziaria italiana, sul piano domestico, di verificare la corretta esecuzione dell'obbligazione tributaria da parte di tutti quei soggetti, residenti in Italia, che abbiano il diritto di percepire i redditi prodotti generati all'estero dal trust, secondo la logica della tassazione su base mondiale (c.d. *world-wide principle*).

In questa prospettiva, assumono grande rilievo i termini di applicabilità al trust (o, come si vedrà, ai beneficiari di trust) della disciplina del monitoraggio fiscale di cui all'art. 4 del d.l. 28 giugno 1990, n. 167, la quale impone ai soggetti residenti in Italia di tracciare nel Quadro RW della dichiarazione dei redditi “l'esistenza ed il percorso dei beni patrimoniali da loro detenuti all'estero allo scopo di verificare se e quando essi ne dichiarassero i relativi redditi prodotti”⁵.

L'individuazione dei soggetti materialmente tenuti alla compilazione del Quadro RW e al rispetto dell'obbligo di cui al citato art. 4 appare infatti, anche alla luce delle sanzioni amministrative irrogabili, tema di estrema delicatezza e, ad oggi, connotato da elevati profili di incertezza.

Le molteplici configurazioni che il trust può infatti assumere sul piano

³ Per le specifiche ragioni sottese alla stipula della Convenzione dell'Aja si veda M. LUPOI, *Istituzioni del diritto dei trust negli ordinamenti di origine e in Italia*, Padova, 2019, 25 ss.

⁴ La natura eclettica del trust ha favorito la diffusione dell'istituto presso la platea dei contribuenti, abitualmente su suggerimento di società di consulenza e studi professionali, a fini di pianificazione fiscale internazionale, con l'obiettivo di assicurare risparmi di imposta nell'ambito degli investimenti immobiliari o finanziari ovvero nelle attività commerciali svolte in Italia e all'estero. A questo proposito, preme precisare che tale aspetto è stato rilevato già a partire dagli anni Novanta del XX secolo, allorquando l'istituto iniziava a riscuotere un notevole successo presso gli operatori del diritto. Si vedano sul tema S. SCREPANTI, *Trust e Tax Planning*, in *Il fisco*, n. 1999, 9391 ss.; G. PALUMBO, *Pianificazione fiscale dei trust alla luce della giurisprudenza italiana e svizzera*, in *Il fisco*, 1999, 11656 ss.; G. D'ALFONSO, *Il trust come strumento di pianificazione fiscale*, in *Amministrazione e finanza*, 2000, 29 ss.

⁵ Si pronuncia così G. MARINO, *Monitoraggio fiscale, titolare effettivo e trust opachi*, in *Corr. trib.*, 2014, 3109.

operativo, con particolare riferimento alla declinazione in chiave soggettiva dell'istituto, rende non agevole l'applicazione degli obblighi di compilazione del Quadro RW giacché la relativa disciplina, al netto delle modifiche intervenute nel corso degli anni, omette di confrontarsi con le specificità tecniche di questo istituto, così lasciando alla prassi dell'Amministrazione finanziaria e alla ricostruzione ermeneutica dell'interprete l'onere di definirne gli esatti confini applicativi.

Il presente contributo si propone quindi, in una prospettiva critica, di esaminare l'evoluzione della disciplina del monitoraggio fiscale in relazione alla sua applicazione al trust e ai soggetti ad esso correlati, tenendo in specifica considerazione le modifiche intercorse in ordine alla nozione di "titolare effettivo".

Pertanto, nel prosieguo della trattazione, dopo una preliminare illustrazione delle figure soggettive che gravitano nel trust e che possono in astratto essere assoggettate agli obblighi di compilazione del Quadro RW, verranno messe a fuoco le disposizioni normative succedutesi nel tempo e i relativi chiarimenti interpretativi offerti dall'Amministrazione finanziaria, secondo un approccio esegetico che vuole svelarne le intrinseche contraddizioni e difficoltà applicative.

L'auspicio di chi scrive è, quindi, di contribuire al dibattito in corso, suggerendo talune soluzioni che, si auspica, possano essere confortate non solo, sul piano interpretativo, dalla circolare sul trattamento fiscale dei trust di prossima pubblicazione ma soprattutto, sul piano del diritto positivo, da una inequivocabile presa di posizione del legislatore tributario⁶.

2. I soggetti del trust ai fini del monitoraggio fiscale

L'esame puntuale della disciplina del monitoraggio fiscale applicata al trust impone, in via preliminare, di soffermarsi brevemente sulle figure soggettive che operano all'interno di questo istituto giacché esse, a vario titolo, possono essere ascritte ovvero escluse dal novero dei soggetti cui si applicano gli obblighi di cui al d.l. 28 giugno 1990, n. 167.

A tal fine, si evidenzia che lo schema tradizionale del trust è imperniato attorno ad una costruzione tipicamente trilatera, costituita dal disponente (o *settlor*), dal *trustee* e dal beneficiario.

⁶ Si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate ha posto in pubblica consultazione una bozza di circolare, che affronta anche il tema del monitoraggio fiscale applicato al trust, in data 12 agosto 2021 reperibile al seguente indirizzo web https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documenti/20143/3748285/Circolare+bozza+in+consultazione_10082021.pdf/3c67dd1c-b62d-4579-1340-56de8cdf471d.

Il disponente è il soggetto che, mediante l'atto istitutivo del trust, pone tutto il proprio patrimonio, o parte di questo, all'interno del perimetro di segregazione patrimoniale (c.d. *trust fund*), affidandolo alla gestione del *trustee* per il perseguimento di determinati fini⁷.

Quest'ultimo è investito del potere gestorio sulla massa separata dei beni presenti nel trust poiché deve amministrarli secondo le indicazioni espresse dal disponente e ha facoltà di disporne, in via esclusiva, nell'interesse altrui (esercitando quindi una c.d. *legal ownership* sul patrimonio segregato)⁸.

Il beneficiario, che completa la struttura dell'istituto, ha pertanto il diritto di ricevere dal *trustee* i vantaggi economici accordati dal disponente che, di norma, si sostanziano nella percezione di tutti i profitti e proventi che discendono dal trust (possedendo quindi una c.d. *equitable ownership* sui beni che ne fanno parte).

Un ultimo soggetto, del tutto eventuale nella dinamica applicativa del trust, è infine rappresentato dal guardiano (c.d. *protector*) che, ove il disponente lo ritenga opportuno, assume il compito di verificare che il *trustee* amministri i beni presenti nel trust conformemente alle indicazioni dell'atto istitutivo, nonché di sorvegliare il perseguimento delle finalità per cui il trust stesso è stato posto in essere⁹.

Quanto rappresentato, senza alcuna pretesa di esaustività in ordine alla complessità delle figure che operano nel trust e ai poteri ad esse attribuiti,

⁷ Chiarisce questo aspetto GAMBARO, *op. cit.*, 453 il quale esegue una dotta ricostruzione della struttura del trust ed evidenzia che il rapporto di fiducia sussistente tra disponente e *trustee* è alla base dell'ampio ventaglio di poteri che vengono attribuiti a quest'ultimo sui beni immessi in trust. Invero, fintanto che egli non viola alcuna indicazione del disponente, egli può “*muoversi nel mondo delle relazioni giuridiche con quella discrezionalità e scioltezza che gli deriva dalla sua piena titolarità dei diritti a lui conferiti*”.

Inoltre, secondo il citato Autore, agli obblighi imposti dal disponente si sommano anche gli obblighi di diligenza che discendono dalla sua qualifica professionale e che si traducono in veri e propri limiti deontologici ove, come spesso accade, il *trustee* sia un soggetto appartenente ad una professione intellettuale fortemente regolamentata (ad esempio, avvocato, banchiere, etc.).

⁸ In questi termini GAMBARO, *op. cit.*, 454. Si vedano anche da M. GRAZIADEI – B. RUDDEN, *Il diritto inglese dei beni e il trust: dalle res al fund*, in *Quadrimestre*, 1992, 458 ss.; B. RUDDEN, *Things as Things and Things as Wealth*, in *Oxford Journal of Legal Studies*, 1994, 81.

⁹ Il guardiano è chiamato a svolgere tradizionalmente tre tipologie di funzioni: i) esercitare poteri gestionali del trust nella forma di nomina e revoca del *trustee*; ii) prestare o meno il proprio consenso a talune decisioni del *trustee*; iii) ordinare al *trustee* di compiere specifici atti. Secondo LUPOI, *Istituzioni del diritto dei trust*, *op. cit.*, 158 il guardiano interferisce, a vari livelli, con la discrezionalità del *trustee*, financo annullandola.

Secondo la citata dottrina, la ragione della emersione della figura del guardiano va sostanzialmente ricondotta alla necessità del disponente di acquisire certezza circa il corretto adempimento dei compiti affidati al *trustee*, in particolare ove quest'ultimo voglia mantenere una forma di controllo su questo soggetto senza tuttavia infrangere i meccanismi di funzionamento che connotano l'istituto e risultare, di fatto, ancora pieno proprietario del patrimonio segregato in trust.

permette così di tracciare alcune considerazioni preliminari, che saranno in seguito debitamente sviluppate.

In primo luogo, come si vedrà dinanzi, il disponente è l'unico soggetto certamente estraneo agli obblighi di monitoraggio fiscale di cui al d.l. 28 giugno 1990, n. 167 giacché egli – al netto di fattispecie fraudolente – dismette il proprio diritto di proprietà sui beni facenti parte del trust, con l'effetto che non potrà più ritrarre da essi redditi e non dovrà quindi rappresentare tali asset nel Quadro RW¹⁰.

Inoltre, ferma restando la difficoltà ad inquadrare secondo i tradizionali schemi civilistici la scissione che il diritto di proprietà di matrice continentale subisce nell'istituto del trust nelle figure del *trustee* e del beneficiario, quale tema che esula dallo scopo della presente dissertazione, è evidente che tali soggetti possano invece essere assoggettabili, in astratto, agli obblighi di monitoraggio fiscale in quanto, seppur con modalità differenti, risultano titolari di specifici poteri ed interessi in ordine ai beni che compongono il *trust fund*¹¹.

In questa prospettiva, preme evidenziare che la categoria dei beneficiari può essere variamente declinata in ragione delle indicazioni espresse dal disponente nell'atto istitutivo del trust; invero, i beneficiari possono essere i) non individuati, dando luogo al c.d. trust opaco, ii) possono essere fisicamente determinati ma comunque ancora privi del diritto attuale di pretendere un vantaggio economico dal trust ovvero iii) nel caso del c.d. trust trasparente, essere determinati ed individuati, ossia titolari di un diritto specifico da esercitare nei confronti del trust e del *trustee*¹².

Tale diritto, che esprime in potenza una capacità contributiva ritraibile dal trust estero, assume così una diversa connotazione in ciascuna delle tre fattispecie ora descritte, essendo assente nell'ipotesi di beneficiari non determinati, sino a divenire massimo in presenza di beneficiari individuati.

¹⁰ Una importante eccezione a quanto rappresentato è data dal trust autodichiarato, che ricorre allorché il beneficiario coincide con il trustee e, quindi, i beni immessi nel trust non fuoriescono dalla sfera proprietaria originaria. Per un approfondimento sul tema si vedano *ex multis*: S. BARTOLI, *Il trust autodichiarato nella Convenzione de L'Aja sui trusts*, in *I trust interni e le loro clausole* (a cura di Q. Bassi, F. Tassinari) Roma, 2007, 71; LUPOI, *Istituzioni del diritto dei trust*, *op. cit.*, *passim*.

¹¹ Per R. PEARCE, W. BARR, *The law of trust and equitable obligations*, Oxford, 2010 è possibile parlare di un istituto che è definibile come “*sui generis proprietary obligation*”. Inoltre, come chiarito in Italia da LUPOI, *Istituzioni del diritto dei trust*, *op. cit.*, 113, il trustee acquisisce secondo gli ordinamenti anglosassoni diritti pieni ed incondizionati sul fondo del trust (*absolute entitlement*), equiparabili a quelli che avrebbe chi, avendo titolo legale sul bene, fosse anche *beneficial owner* dei medesimi. Evidentemente, la destinazione del fondo ai beneficiari fa sì che essi siano i *beneficial owner*. Il trustee possiede quindi un diritto di proprietà che non è equiparabile alla tradizionale nozione civilistica ma, piuttosto, assimilabile ad una nuova nozione di “proprietà dovuta”.

¹² Tale distinzione è puntualmente tracciata da A. CONTRINO, *Trust, vincoli di destinazione e sistema tributario. Un itinerario di ricerca*, Pisa, 2021, 119 ss.

Ciò non può non incidere sugli obblighi di compilazione del Quadro RW giacché la disponibilità attuale di redditi e proventi provenienti dal trust estero varia sensibilmente in ragione della diversa intensità con cui il diritto del beneficiario si manifesta sul piano reale.

Quanto sin qui illustrato mostra pertanto, con chiarezza, come il rapporto tra monitoraggio fiscale e trust si ponga in termini sostanzialmente “soggettivi” ed evidenzia la necessità di una regolamentazione puntuale, che tenga conto della natura polimorfica dell’istituto.

Nei successivi paragrafi, ripercorrendo le tappe evolutive della disciplina, sarà proprio tale aspetto ad essere debitamente messo a fuoco.

3. La disciplina del monitoraggio fiscale applicata al trust ante 2013

L’art. 4 del d.l. 28 giugno 1990, n. 167 ha da sempre previsto che le persone fisiche residenti, gli enti non commerciali e le società semplici siano chiamate ad indicare nel Quadro RW della dichiarazione dei redditi gli investimenti all’estero ovvero le attività estere di natura finanziaria che, in potenza, possano produrre redditi imponibili in Italia¹³.

L’originaria formulazione della disciplina del monitoraggio fiscale, in vigore sino al 2013 ed in relazione alla sua applicabilità al trust ed ai suoi soggetti, non poneva problematiche di rilievo giacché gli obblighi dichiarativi gravavano esclusivamente in capo ai diretti possessori di immobili o strumenti finanziari all’estero in grado di generare redditi.

Pertanto, il possesso diretto di tali asset da parte di un trust residente opaco ovvero di beneficiari individuati di un trust trasparente determinava, *sic et simpliciter*, l’onere di procedere alla compilazione del Quadro RW e alla trasmissione delle informazioni ivi richieste.

La *ratio* di questo modello risultava evidente.

Invero, si riteneva pacifico che i beneficiari individuati di un trust estero trasparente, residenti in Italia e titolari di un diritto attuale e pieno di percepire redditi, fossero chiamati alla compilazione del Quadro RW, potendo vantare un possesso giuridico, rilevante a fini fiscali, delle fonti reddituali presenti nel *trust fund*¹⁴.

¹³ Per un approfondimento sulla disciplina del monitoraggio fiscale si rimanda a G. ESCALAR, *Monitoraggio fiscale*, in *Enc. giur.*, XX, Roma, 1997, 1; ID, *Monitoraggio fiscale e dichiarazione delle attività estere di natura finanziaria e degli investimenti all'estero*, in *Rass. trib.*, 1995, 840 ss.; F. RASI, *Logica reddituale ed ambito di applicazione soggettivo della disciplina sul c.d. monitoraggio fiscale: alcune considerazioni*, in *Rin. dir. trib.*, 2011, 66 ss.

¹⁴ Ciò era indirettamente confermato anche dalla Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 99/E del 4 dicembre 2001, per la quale “a titolo meramente esemplificativo, si deve ritenere soggetto

Di converso, i beneficiari italiani di un trust estero opaco non erano chiamati ad alcun obbligo dichiarativo ai fini del monitoraggio giacché essi non potevano essere qualificati quali possessori diretti di beni mobili o immobili siti in un Paese terzo, stante la funzione di intermediazione svolta dal trust opaco che determinava una divaricazione soggettiva tra la fonte reddituale estera e il contribuente italiano¹⁵.

Per l'effetto, in quest'ultimo caso, gli obblighi dichiarativi venivano ricondotti proprio al trust opaco (che li attuava per mezzo del *trustee*) ovvero, eccezionalmente, anche al disponente che avesse conservato una piena disponibilità di tali asset a mezzo di meccanismi fraudolenti, secondo un meccanismo di attribuzione lineare delle consistenze reddituali.

Il monitoraggio fiscale, in questa fase storica, si trovava invero sorretto da una logica improntata ad attribuire rilievo al "possesso giuridico" e alla "titolarità della fonte produttiva di reddito" così da permettere una immediata individuazione e misurazione della capacità contributiva correlata alla percezione di redditi prodotti all'estero¹⁶.

Su questo scenario, sufficientemente chiaro e privo di difficoltà applicative, sono tuttavia intervenute negli anni, con effetti estremamente rilevanti per l'istituto del trust, una serie di modifiche normative che hanno posto problematiche mai del tutto risolte.

interposto un trust revocabile (per cui il titolare va identificato nel disponente o *settlor*) ovvero un trust non discrezionale, nei casi in cui il titolare può essere identificato nel beneficiario".

¹⁵ Una eccezione era rappresentata dalla natura meramente fittizia del trust atteso che, in questa circostanza, la natura formale (o, più precisamente, fraudolenta) e non sostanziale del trust imponeva di superare lo schermo costruito dal contribuente e attribuire ad esso le consistenze estere. In tal caso i beneficiari fiscalmente residenti in Italia di un trust estero fittizio avrebbero dovuto in ogni caso procedere alla compilazione del quadro RW, avendo di fatto materiale disponibilità dei redditi ivi generati. Si veda a questo proposito la posizione assunta dalla nota sentenza Cass. 11. 06. 2003, n. 9320 per la quale "avuto riguardo alla indicata ratio legis e in mancanza di disposizioni interne al provvedimento legislativo in esame che escludano dall'obbligo di dichiarazione *ex art. 4* (e quindi dall'assoggettamento alle sanzioni per la violazione di tale obbligo) anche i soggetti non beneficiari effettivi dei trasferimenti, deve ribadirsi che i Giudici di appello non sono incorsi in alcuna violazione di legge nel ritenere il Tradati tenuto all'obbligo di dichiarazione, quale soggetto avente la disponibilità di fatto di somme di denaro non proprie con il compito di trasferirle all'effettivo beneficiario".

¹⁶ Si pronuncia in questo senso A. SALVATI, *Riflessioni in tema di obblighi dichiarativi delle attività estere di natura finanziaria e degli investimenti esteri dei trust*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 925 per cui "la locuzione possesso non è stata ricollegata alla disponibilità materiale, ma a quella giuridica, connessa – come noto – alla titolarità della fonte produttiva, in una relazione diretta ed immediata con la causa produttiva che garantisce al possessore la disponibilità libera ed effettiva del reddito". L'Autorità riconosce peraltro che, sebbene l'art. 4 del d.l. 28 giugno 1990, n. 167 faccia riferimento al concetto di "detenzione" e non già al "possesso", l'interpretazione che ne deve essere resa non può che afferire a questo secondo termine.

4. La disciplina del monitoraggio fiscale applicata al trust nel periodo compreso tra il 2013 e il 2017 e la nozione di titolare effettivo

La prima modifica sostanziale è intervenuta con la l. 06 agosto 2013, n. 97, la quale ha stabilito, innovando sulla precedente disciplina, che gli obblighi di monitoraggio fiscale sorgano non solo nel caso in cui il contribuente residente italiano sia diretto titolare di rapporti finanziari o investimenti all'estero ma anche nel caso in cui egli ne sia il "titolare effettivo" a mezzo di interposta persona¹⁷.

Pertanto l'obbligo di monitoraggio fiscale è stato esteso non solo ai rapporti di formale intestazione degli asset esteri ovvero di materiale possesso dei medesimi ma anche ai rapporti di disponibilità indiretta, realizzata per il mezzo di una entità terza operante quale intermediario (il trust per l'appunto) tra il "titolare effettivo" ed i redditi generati all'estero.

In questo scenario, il legislatore ha scelto di mutuare la nozione di "titolare effettivo" dalla normativa antiriciclaggio all'epoca in vigore e, precisamente, dall'art. 2, co. 1°, lett. b) dell'allegato al d. lgs. 21 novembre 2007, n. 231¹⁸, in forza della quale sono "titolari effettivi": i) le persone fisiche beneficiarie del 25% o più del patrimonio di una entità giuridica, se costoro sono identificate o identificabili; ii) la categoria di persone fisiche nel cui interesse principale era stata istituita ovvero agiva l'entità giuridica; iii) le persone fisiche che esercitavano un controllo di almeno il 25% del patrimonio di una entità giuridica.

Il richiamo asistemático alla nozione di "titolare effettivo" e, in par-

¹⁷ Le modifiche apportate dalla l. 06 agosto 2013, n. 97 discendono dalla necessità di dare seguito ad alcune osservazioni sollevate dalla Commissione Europea nell'ambito dei procedimenti di infrazione EU Pilot 1711/1/TAXU, EU Pilot 1769/11/JUST e 2368/11/HOME circa la necessità di adeguare la legislazione nazionale a talune direttive europee. In specie, veniva contestata (i) la ragionevolezza degli obblighi di compilazione del quadro RW nonché di dichiarare gli investimenti e finanziamenti detenuti in altri Paesi Membri dell'Unione Europea e dello Spazio economico europeo (SEE), (ii) l'adeguatezza dell'impianto sanzionatorio previsto per la titolarità di tali asset all'estero rispetto a quelli previsti per analoghe fattispecie in Italia. Il legislatore nazionale, onde evitare la procedura di infrazione, ha provveduto a semplificare gli obblighi dichiarativi collegati al quadro RW, in linea con i suggerimenti forniti dalla Commissione Europea, riformulando il quadro sanzionatorio pregresso.

¹⁸ Il d. lgs. 21 novembre 2007, n. 231 ha introdotto nell'ordinamento italiano una corposa disciplina antiriciclaggio finalizzata al contrasto di operazioni e traffici finalizzati all'occultamento ovvero alla trasformazione di ricchezza e proventi da illecito. Tale normativa è stata introdotta in attuazione della direttiva 2005/60/CE.

Si veda per un approfondimento teorico P. COSTANZO, *La disciplina comunitaria: dalla direttiva 91/308/CEE alla direttiva 2001/97/CE*, in *Profili internazionali dell'attività di prevenzione e contrasto del riciclaggio di capitali illeciti*, Roma, 2004, 84; C. RUGGIERO, *La nuova disciplina dell'antiriciclaggio dopo il d.lg. 21 novembre 2007, n. 231*, Torino, 2008, 113 ss.

ticolare, alla disciplina antiriciclaggio, unitamente alla assenza di specifici riferimenti di diritto positivo al caso peculiare del trust, hanno tuttavia dato origine a severe incertezze applicative, facendo sorgere il dubbio se anche il *trustee*, il guardiano ovvero i beneficiari non individuati di un trust estero opaco potessero dirsi soggetti obbligati alla compilazione del Quadro RW quali, rispettivamente, “persone fisiche che esercitano un controllo” sul trust ovvero “persone fisiche nel cui interesse” è stato istituito il trust.

Si pongono numerose riflessioni.

In primo luogo, va evidenziato che la scelta di attribuire l’obbligo dichiarativo in capo ai “titolari effettivi” di un trust, in luogo di coloro che posseggono un diritto attuale sugli asset esteri, può entrare in contrasto con la nozione di possesso di reddito e con la natura giuridica dei soggetti c.d. interposti che, come avviene nel caso di tale istituto (il trust), sono dotati di una propria autonoma soggettività tributaria.

Invero, partendo dal presupposto che i redditi sono attribuiti, nel vigente ordinamento, esclusivamente al soggetto passivo che eserciti una situazione di possesso sulla fonte reddituale, conformemente ai principi che si ritraggono dall’art. 53 della Carta Costituzionale, appare del tutto incoerente con l’architettura del sistema tributario affidare l’obbligo dichiarativo ad un soggetto interponente (ossia il beneficiario effettivo) e non al soggetto interposto (ossia il trust opaco) che ha il legittimo possesso dei redditi, i quali sono a quest’ultimo espressamente attribuiti dall’art. 73 T.U.I.R.¹⁹.

La nozione prettamente formalistica di titolare effettivo proposta dalla riforma del 2013 si scontra così, pare evidente, con il principio di personalità ed effettività della capacità contributiva su cui si regge l’intero sistema delle imposte dirette, dando origine ad una distorsione che non ha trovato ancora alcuna giustificazione razionale, aparendo il frutto di una tecnica legislativa frettolosa e poco ponderata²⁰.

Peraltro, la tecnica redazionale adottata dal legislatore nel 2013, oltre a queste generali considerazioni di sistema, ha generato problematiche di pratica attuazione della disciplina non di poco conto.

Nell’ipotesi di trust estero opaco, nel quale l’atto istitutivo non individua

¹⁹ Rileva questa importante discrasia nella disciplina del monitoraggio fiscale risultante dalle modifiche apportate nel 2013, F. RASI, “Logica reddituale” ed ambito applicativo soggettivo della disciplina del monitoraggio fiscale: alcune considerazioni, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 73 ss. Si vedano anche le riflessioni, sebbene afferenti alla disciplina precedente, di V. FICARI, *Disponibilità e titolarità di fondi esteri fra detenzione e possesso ai fini del monitoraggio fiscale*, in *Corr. trib.*, 2007, 3432 ss.

²⁰ Una serrata critica alla scelta di ricondurre la nozione di titolare effettivo alla disciplina dell’antiriciclaggio, che ha finalità del tutto diverse, è rinvenibile nell’autorevole contributo di D. STEVANATO, *La nozione di beneficiario individuato del trust e l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate*, in *Corr. Trib.*, 2013, 2771.

dei beneficiari²¹ ma, al più, identifica categorie generali di soggetti astrattamente titolari di una aspettativa a ricevere capitale o reddito, l'obbligo dichiarativo è **apparso sin da subito** difficilmente eseguibile: non era dato comprendere come “una categoria di soggetti” potesse materialmente procedere alla compilazione del quadro RW, né come potesse avere contezza di quali dati inserirvi né come essa potesse essere sanzionata nell'ipotesi di mancato assolvimento dell'obbligo.

L'inattuabilità dell'obbligo diveniva poi ancor più evidente nell'ipotesi in cui, nel trust estero opaco, il disponente non avesse nemmeno identificato una categoria di beneficiari, lasciando ad una condizione o evento futuro l'identificazione puntuale dei beneficiari che, sino a quel momento, sarebbero stati solo determinabili in astratto ma non determinati.

Inoltre, la nozione di titolare effettivo introdotta nel 2013 nell'ambito della disciplina del monitoraggio fiscale dà per presupposto l'esistenza di un potere di controllo in capo a tale soggetto sugli asset esteri che producono redditi; in specie, si tratta di un potere che, per quanto indiretto, deve essere nondimeno oggettivo e incontestato sulle fonti reddituali e sui flussi di ricchezza che da esse conseguono.

Tuttavia, il trust opaco, per sua intrinseca natura, sfugge a questa logica poiché non si rinvencono soggetti in grado di esercitare poteri o vantare diritti nei confronti della ricchezza che viene generata all'estero (a parte il trust medesimo).

Più precisamente, il *trustee* o il guardiano non ritrae dal *trust fund* alcun reddito o alcun vantaggio economico che possa essere esposto in dichiarazione mentre i beneficiari non individuati, nel cui interesse è stato costituito il predetto trust opaco, risultano essere titolari di una mera aspettativa, futura ed eventuale, alla percezione di redditi, evidentemente inidonea a tradursi in una capacità contributiva attuale.

Ne consegue che alcun obbligo dichiarativo dovrebbe ricorrere per quei presunti titolari effettivi, come il *trustee* o i beneficiari non individuati di un trust estero opaco, che non hanno materiale disponibilità e godimento dei flussi reddituali generati al di fuori del territorio italiano.

La riforma effettuata nel 2013 sembrava pertanto imporre, come argutamente evidenziato in dottrina, “l'adempimento di un obbligo impossibile”²².

²¹ Si ricorda che i beneficiari possono dirsi individuati allorquando essi possono dirsi titolari di un diritto di pretendere dal *trustee* il pagamento di tutto ovvero di una parte del reddito che viene loro imputata.

²² Si è così pronunciata SALVATI, *Riflessioni in tema di obblighi dichiarativi delle attività estere di natura finanziaria e degli investimenti esteri dei trust*, op. cit., 933.

4.1. La posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013

Sul tema è, a stretto giro, intervenuta la Circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013, che, nel tentativo di risolvere l'*impasse*, ha invece acuito i profili di asistematicità della disciplina in esame.

Il documento di prassi ha dapprima escluso, in maniera condivisibile, il *trustee* dal novero dei soggetti che potessero essere beneficiari effettivi del trust, avendo egli una funzione meramente strumentale alla volontà del disponente.

Senonché, l'Amministrazione finanziaria ha poi fornito indicazioni contraddittorie in ordine alla applicabilità degli obblighi di compilazione del Quadro RW in capo ai beneficiari di trust esteri opachi, ossia quei soggetti che sono beneficiari non individuati e privi di un diritto attuale alla percezione di redditi e proventi.

Invero, da un lato, la Circolare ha dapprima puntualizzato che l'obbligo dichiarativo fosse da reputarsi limitato ai soli beneficiari individuati di un trust trasparente atteso che solo tale categoria veniva, in maniera corretta, ritenuta titolare di un potere su fonti reddituali estere che risultano meritevoli di indicazione nella dichiarazione dei redditi²³.

Parimenti, in un ulteriore passaggio, il citato documento di prassi ha precisato che l'obbligo di monitoraggio fiscale non potesse ricorrere in presenza di un titolare effettivo non determinato, che si ha, nel trust, ove il disponente abbia identificato solo una generale categoria di soggetti beneficiari ma non abbia poi fornito elementi per individuare una o più persone specifiche²⁴.

Dall'altro lato, sorprendentemente, l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto tuttavia che fosse preciso onere del *trustee*, al fine di permettere

²³ Nella circ. n. 38/E del 23 dicembre 2013 si legge infatti che "Con riferimento ai trust esteri con beneficiari individuati residenti in Italia, questi ultimi sono tenuti al monitoraggio delle attività detenute all'estero dal trust quando sono destinatari di una quota rilevante del patrimonio del trust secondo la normativa antiriciclaggio".

²⁴ Sul punto, la circ. n. 38/E del 23 dicembre 2013 recita che "Sempre in tema di entità giuridiche diverse dalle società, si evidenzia che non è pertinente al monitoraggio il criterio utilizzato ai fini della disciplina dell'antiriciclaggio per individuare il "titolare effettivo" nel caso in cui i beneficiari dell'entità non siano ancora determinati. In tal caso, infatti, l'articolo 2, co. 1, lettera b), n. 2), dell'allegato tecnico al decreto legislativo n. 231 del 2007, specifica che per "titolare effettivo" si intende la categoria di persone nel cui interesse principale è istituita o agisce l'entità giuridica. Considerato, infatti, che la dizione "categoria di persone" non consente di individuare puntualmente un soggetto tenuto all'obbligo di monitoraggio, il quadro RW deve essere compilato dall'entità giuridica stessa ricorrendone i presupposti." Per un breve commento si vedano C. GALLI, *Brevi note in materia di monitoraggio fiscale e titolari effettivi: un'estensione da maneggiare con cura*, in *Strum. fin. fisc.*, 2013, 37 ss.; C. MIONE, *Le recenti modifiche alla disciplina del c.d. monitoraggio fiscale: la problematica individuazione del "titolare effettivo" del trust*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 601 ss.

l'adempimento degli obblighi di monitoraggio fiscale, individuare i singoli beneficiari del *trust fund*, rendendoli edotti della propria posizione e fornendo ad essi tutte le informazioni necessarie sugli asset ivi presenti al fine di permettergli di provvedere alla compilazione del Quadro RW²⁵.

È opinione pacifica, in dottrina, che tale passaggio della Circolare fosse da ritenersi riferito ai soli beneficiari non individuati del trust opaco atteso che solo questi soggetti, non avendo conoscenza della propria posizione giuridica rispetto al trust, sono gli unici che il *trustee* potrebbe rendere edotti della posizione rivestita²⁶.

Si trattava, pertanto, di un passaggio profondamente asistematico e in grado di ingenerare confusione nella platea dei contribuenti.

Innanzitutto, lo stralcio della Circolare ora citato entrava in conflitto con la volontà espressa dal disponente nell'atto istitutivo del trust opaco (e, quindi, con la Convenzione dell'Aja che legittima l'utilizzo dell'istituto in Italia) atteso che se costui non ha voluto identificare i beneficiari sino al verificarsi di determinate condizioni (si pensi, a mero titolo esemplificativo, al raggiungimento di una data soglia di età) è evidente che il *trustee* non possa violare le disposizioni cogenti che gli sono state impartite né è concesso al Fisco di prevaricare tale volontà.

Peraltro, le parole dell'Amministrazione finanziaria si ponevano in immediato contrasto con quanto sostenuto nei passaggi immediatamente precedenti del medesimo documento ove, come visto, gli obblighi di compilazione del Quadro RW risultavano limitati ai soli beneficiari individuati, così creando un palese cortocircuito logico nelle argomentazioni presenti all'interno di una stessa Circolare.

L'interpretazione contraddittoria proposta dal Fisco configgeva, in definitiva, con specifiche previsioni di legge e si **è posto** in un'area di sostanziale illegittimità giuridica, non potendo una Circolare dell'Agenzia delle Entrate introdurre obblighi, esclusioni o limiti non conformi alla normativa vigente²⁷.

²⁵ Di seguito il relativo stralcio della Circolare "Per permettere ai "titolari effettivi" del trust di adempiere ai suddetti obblighi dichiarativi, il *trustee* è tenuto ad individuare i titolari effettivi degli investimenti e delle attività detenuti all'estero dal trust e comunicare agli stessi i dati utili per la compilazione del quadro RW: la quota di partecipazione al patrimonio, gli investimenti e le attività estere detenute anche indirettamente dal trust, la loro valorizzazione, nonché dati identificativi dei soggetti esteri".

²⁶ Lo affermano espressamente anche G. VIOLETTA, F. NICOLOSI, *Obblighi RW dei beneficiari di trust opachi non residenti nell'evoluzione della prassi amministrativa: aspetti problematici e questioni aperte*, in *Riv. dir. trib. Online*, 2022.

²⁷ Senza necessità di approfondire in questa sede un tema che esula dalla trattazione e su cui si è già fatto cenno nei precedenti capitoli, si ricorda che la Corte di Cassazione ha, a più riprese, provveduto a chiarire che le circolari non sono atti normativi (né tanto meno sono a essi assimilabili) e, pertanto, sono prive del potere di innovare l'ordinamento giuridico nonché di introdurre

In sostanza, la scelta di ricorrere ad un documento di prassi per rendere razionale la novella introdotta con L. 06 agosto 2013, n. 97 è risultata foriera di incertezza normativa e contraria ad elementari canoni di civiltà giuridica, tanto da rendere ipotizzabile l'applicabilità della esimente di cui agli artt. 6 del D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e 10, co. 3, della L. 27 luglio 2000, n. 212²⁸.

5. La riforma del 2017 e la nuova nozione di titolare effettivo applicata al trust

La nozione di “titolare effettivo” nell'ambito della disciplina di monitoraggio fiscale ha poi subito una ulteriore metamorfosi ad opera del D. lgs. 25 maggio 2017, n. 90 che, sempre ricorrendo alla tecnica del rinvio, ha richiamato gli artt. 1, co. 2, lett. pp) e 20 del d. lgs. 21 novembre 2007, n. 231 in luogo del precedente art. 2, co. 1, lett. b) del relativo allegato²⁹.

Il combinato disposto delle due norme definisce, attualmente, quali titolari effettivi, in presenza di entità giuridiche diverse dalle persone fisiche, “i) i fondatori ove in vita, ii) i beneficiari, quando individuati o facilmente individuabili, iii) i titolari di poteri di rappresentanza legale, direzione e amministrazione”³⁰.

Anche in tal caso, il legislatore non ha espressamente affrontato l'appli-

diritti soggettivi, obblighi, preclusioni o esenzioni. L'affermazione è in linea con il costante insegnamento della dottrina rispetto alla gerarchia delle fonti, ove, viene ripetutamente affermato che col termine “circolare” più che designare un particolare tipo di atto, dalle funzioni o dal contenuto tipizzato, si individua una modalità di comunicazione di qualcosa; il termine designa, per l'appunto, il percorso di un certo atto che si diffonde “circolarmente” all'interno di una certa struttura delle interpretazioni e dei chiarimenti circa una norma di legge posta a monte. Si veda a questo proposito Cass. 09. 01. 2009, n. 237; Cass. 31. 10. 2017, n. 25905. Si veda in dottrina M.P. CHITI, *Circolare*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma 1988; R. TARCHI, *Le circolari ministeriali con particolare riferimento alla prassi*, in U. De Siervo (a cura di), *Norme secondarie e direzione dell'amministrazione*, Bologna, 1992, 235.

²⁸ In specie, la presenza di indicazioni di prassi poco chiare o contrastanti, anche se costituite da informazioni desumibili da un medesimo documento dell'Amministrazione finanziaria, possono condurre alla applicazione dell'esimente per condizioni di obiettiva incertezza. Si veda per un approfondimento M. LOGOZZO, *La sussistenza dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 387 ss.

²⁹ Il d. lgs. 25 maggio 2017, n. 90 è stato introdotto per recepire nell'ordinamento italiano la Direttiva UE n. 2015/849 del 20 maggio 2015 (c.d. Quinta direttiva antiriciclaggio).

Il Decreto ha altresì confermato il severo quadro sanzionatorio introdotto nei decenni precedenti, il quale prevede una sanzione amministrativa commisurata in percentuale all'ammontare degli importi non dichiarati e la contestazione dell'illecito di evasione di al d.l. 01 luglio 2009, n. 78.

³⁰ Per un approfondimento circa la nuova nozione di titolare effettivo nella disciplina di antiriciclaggio, si rimanda a M. PIAZZA – M. LAGUARDIA, *Quadro RW: le novità su titolari effettivi e valute virtuali*, in *Il Fisco*, 2018, 2207 ss.; L. DE ANGELIS, *Il titolare effettivo*, in AA. VV., *I nuovi obblighi di antiriciclaggio per i professionisti*, Torino, 2017, 191 ss.

cabilità della predetta disciplina al trust ed ai suoi soggetti, con la conseguenza che spetta all'interprete individuare la soluzione più adeguata.

A questo proposito, secondo una interpretazione letterale della disposizione normativa ad oggi vigente, il legislatore sembrerebbe aver modificato in maniera sostanziale il novero dei soggetti chiamati ad adempiere all'obbligo dichiarativo del monitoraggio fiscale, ampliandone il perimetro e coinvolgendo, di fatto, tutti coloro che prendono parte alla vicenda negoziale del trust: disponente, beneficiari purché individuati o individuabili, *trustee* e guardiano³¹.

La nuova definizione, lungi dal risolvere le problematiche cui si è fatto cenno nel precedente paragrafo, ha così acuito il clima di costante incertezza circa l'estensione degli obblighi di compilazione del Quadro RW per gli asset di un trust allocato all'estero.

Invero, se il fine della disciplina di cui all'art. 4 del d.l. 28 giugno 1990, n. 167 è garantire il corretto adempimento degli obblighi fiscali del contribuente italiano rispetto ad attività estere con le quali si intrattiene una relazione qualificata, è palese che la notevole estensione del perimetro dei soggetti potenzialmente obbligati al monitoraggio fiscale risulti del tutto contraria al canone di ragionevolezza cui è improntato il prelievo tributario.

Solo i beneficiari individuati di trust trasparente, che sono i diretti ed effettivi destinatari delle utilità prodotte all'estero, ovvero il trust opaco residente detengono la capacità contributiva che deve essere fotografata nel quadro RW e sono gli unici soggetti che dovrebbero essere assoggettati ai relativi obblighi di monitoraggio.

Al contrario, gli altri soggetti coinvolti nella vicenda negoziale del trust (disponente, *trustee*, beneficiari non individuati di un trust opaco e guardiano) appaiono del tutto estranei a qualsiasi incremento reddituale e dovrebbero quindi essere esonerati dall'obbligo dichiarativo afferente al monitoraggio fiscale³².

Escludendo eventuali ipotesi patologiche, si è già detto che il disponente non percepisce alcuna utilità poiché, dando origine al trust e alla segregazione patrimoniale che ne consegue, ha dismesso ogni diritto di conseguire eventuali incrementi patrimoniali dai beni di cui si è spogliato.

³¹ In termini critici rispetto a questo approccio T. TASSANI, *Monitoraggio fiscale per trustee, guardiani e soggetti con poteri amministrativi e di rappresentanza*, in *Corr. trib.*, 2020, 268.

³² In dottrina sono numerosi gli autori che sostengono la non applicabilità al *trustee* dell'obbligo di monitoraggio fiscale, nonostante il dato normativo conduca ad una opposta (ma inaccettabile) soluzione. Si vedano a tal proposito S. MISTRETTA, *Trust e titolare effettivo ai fini del monitoraggio fiscale, dopo la riforma di cui al D. lgs. n. 90/2017*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, del 24 maggio 2019; F. PASSAGNOLI, S. BUFFONI, *Monitoraggio fiscale delle attività estere: il titolare effettivo del trust*, in *Trusts & attività fiduciarie*, 2021, 257.

Peraltro, va segnalato che anche l'Amministrazione finanziaria pare suffragare questa tesi nella citata Circolare n. 38/E del 2013, ove si legge che la titolarità effettiva del trust non può essere attribuita al *trustee*, il quale si limita a gestire il *trust fund* nell'interesse altrui.

Analogamente, il *trustee* e il guardiano non sono i destinatari di flussi reddituali esteri giacché si limitano a svolgere, con l'ampiezza dei poteri attribuiti dall'atto istitutivo, funzioni di carattere gestorio e amministrativo nell'interesse del trust e dei beneficiari, che non esprimono alcuna capacità contributiva personale.

I beneficiari di un trust estero opaco, in una prospettiva di interpretazione sistematica della novella di legge, dovrebbero parimenti essere esclusi dal novero dei soggetti chiamati al monitoraggio fiscale giacché non sono evidentemente "individuati o facilmente individuabili" nel senso richiesto dalla norma – anzi, se lo fossero, si avrebbe allora un trust trasparente – e non vantano pertanto alcun potere o diritto rilevante, a fini fiscali, sugli asset esteri che dovrebbero essere oggetto di rappresentazione nella dichiarazione tributaria.

Ne consegue che una interpretazione letterale del vigente dato normativo, volta ad estendere sensibilmente la platea dei soggetti chiamati alla compilazione in dichiarazione del quadro RW, deve essere fermamente rigettata al fine di salvaguardare la razionalità del sistema impositivo.

A fini di completezza, non può poi sottacersi che la materiale attuazione del suddetto obbligo dichiarativo rispetto alla categoria dei beneficiari individuati di un trust trasparente, l'unica che legittimamente integra la nozione di titolare effettivo recata D. lgs. 25 maggio 2017, n. 90, per quanto corretta in punto di diritto, appare comunque di difficile esecuzione.

Ad esempio, i beneficiari individuati potrebbero non avere una piena cognizione della tipologia e del valore degli asset allocati all'estero, ipotesi che può verificarsi di frequente ove il *trustee*, anche dietro espressa richiesta, ometta di fornire informazioni esaustive circa la consistenza effettiva del patrimonio segregato³³. Ancora, è possibile che il beneficiario, pur essendo fisicamente individuato dall'atto istitutivo, non sia stato reso edotto della propria condizione e pertanto, in buona fede, non possa materialmente provvedere all'adempimento di un obbligo che reputa essergli del tutto estraneo³⁴.

Da ultimo, le difficoltà interpretative in ordine alla disciplina del monitoraggio fiscale applicata a trust si riflettono inevitabilmente sulle attività di verifica e controllo dell'Amministrazione finanziaria, la quale è chiamata a compiere accertamenti su contribuenti che potrebbero non essere in grado di fornire, per impossibilità oggettiva, le informazioni ed i dati richiesti, con

³³ In tale ipotesi, il ricorso all'esimente sanzionatoria di cui agli artt. 6 del D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e 10, co. 3, della l. 27 luglio 2000, n. 212 appare, a parere di chi scrive, inevitabile.

³⁴ Si pensi al caso in cui il beneficiario non risulti materialmente rintracciabile e, quindi, il *trustee* non possa trasferirgli i proventi ad esso dedicati né informarlo della posizione rivestita, ovvero all'ipotesi in cui il *trustee* sia negligente e, in assenza di guardiano, ometta così di adempiere alle proprie funzioni.

evidente aggravio di costi per entrambe le parti del rapporto d'imposta.

Alla luce di quanto rappresentato, la lettera di questa disciplina, silente sul tema trust, spinge l'interprete a porre in essere una attività ermeneutica che, pur essendo *extra-legem*, risulta l'unica possibile, così da attenuare gli effetti distorsivi che deriverebbero da una applicazione della disposizione semplicistica ed immediata³⁵.

6. I chiarimenti recenti dell'Amministrazione finanziaria in tema di trust e monitoraggio fiscale

I profili di incertezza circa la disciplina del monitoraggio fiscale applicata al trust ha condotto l'Amministrazione finanziaria, in tempi abbastanza recenti, a tornare nuovamente sul tema, offrendo ulteriori chiarimenti e spunti ricostruttivi.

La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 53/E del 29 maggio 2019 rappresenta il primo documento di prassi, dopo la Circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013, che affronta la nozione di titolare effettivo emersa a seguito delle modifiche apportate nel 2017³⁶.

In particolare, la citata Risoluzione, seppur riferita ad una fattispecie concernente una fondazione, fornisce una importante presa di posizione del Fisco in ordine ai profili di irrazionalità che connotano la vigente disciplina del monitoraggio fiscale ove questa debba essere applicata ad un trust.

I chiarimenti traggono origine da una istanza di interpello a mezzo della quale l'istante chiedeva se il presidente del consiglio di una fondazione, nonché il direttore della medesima, dovessero essere considerati titolari effettivi ai fini della disciplina in esame.

L'Agenzia delle Entrate, con argomentazioni che vengono espressamente estese anche al trust, afferma che le categorie di soggetti individuati dalla disciplina dell'antiriciclaggio (fondatori, beneficiari ovvero titolari di poteri di rappresentanza) non possono essere mutate *sic et simpliciter* nell'ambito della disciplina del monitoraggio fiscale giacché quest'ultima ha delle finalità

³⁵ Secondo G. MARINO, R. CERAUDO, *Monitoraggio fiscale e trust: un rapporto ancora complicato*, in *Trusts & attività fiduciarie*, 2021, 274 è palese la discrasia tra la norma di legge elaborata dal legislatore tributario e le finalità cui tende la disciplina del monitoraggio fiscale, rendendo necessaria una interpretazione correttiva da parte dell'interprete e, in specie, da parte dell'Amministrazione finanziaria.

³⁶ La Risoluzione è divenuta subito oggetto di commento da parte della dottrina tributaria. Si vedano a questo proposito gli approfondimenti di P. PARISI, . MAZZA, *Nessun monitoraggio fiscale per i titolari con funzioni di direzione e amministrazione*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2019, 29 ss.; MARINO, CERAUDO, *op. cit.*, 275; T. TASSANI, *Monitoraggio fiscale per trustee, guardiani e soggetti con poteri di amministrativi e di rappresentanza*, in *Corr. Trib.*, 2020, 268 ss.

autonome che appaiono ostative ad una pedissequa e acritica applicazione di norme elaborate in diversi contesti dell'ordinamento giuridico.

Pertanto, secondo i chiarimenti che vengono forniti in questa sede, si deve procedere ad un adattamento interpretativo, che permetta di coordinare la nozione di "titolare effettivo" con le specificità dell'istituto in cui tale nozione viene calata al fine di evitare distorsioni applicative.

Ne consegue che questa posizione può essere rivestita esclusivamente dal soggetto che possieda una relazione qualificata, di fatto (possesso o detenzione) ovvero giuridica (intestazione formale dei beni), rispetto alle consistenze estere, che non appare di certo ravvisabile in capo a coloro che operino dando esecuzione ad un mero rapporto contrattuale, come avviene nel caso del presidente del consiglio di una fondazione.

Mutuando tale argomentazione nell'ambito del trust, che qui rileva, è evidente come il *trustee* non possa automaticamente assurgere a titolare effettivo delle attività estere giacché egli potrebbe limitarsi alla mera gestione delle consistenze patrimoniali, eseguendo le disposizioni presenti nell'atto costitutivo del trust, in ragione delle finalità indicate dal disponente.

Si tratta di una precisazione di grande rilievo, che permette certamente di inquadrare la disciplina più recente in tema di monitoraggio fiscale in una prospettiva di ragionevolezza e che appare coerente alle ricostruzioni interpretative da sempre offerte in dottrina³⁷.

Tale impostazione è altresì corroborata da un ulteriore documento di prassi, rappresentato dalla Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 506/E del 30 ottobre 2020, che concerne la figura del guardiano del trust³⁸.

In specie, nell'ambito di questo documento di prassi, l'Amministrazione finanziaria è stata chiamata a spiegare se il guardiano di un trust estero fittiziamente interposto, avente quale unico beneficiario un soggetto residente italiano, potesse essere considerato titolare effettivo ai fini della disciplina di antiriciclaggio e, quindi, obbligato alla compilazione del quadro RW.

Richiamandosi alle considerazioni già espresse nell'ambito della precedente Risoluzione n. 53/E del 29 maggio 2019, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che la nozione di titolare effettivo impone l'esistenza di un rapporto qualificato di controllo degli asset esteri, escludendo dall'obbligo di monitoraggio coloro che dispongono di un mero potere esecutivo circa indicazioni provenienti da altri, in esecuzione di un rapporto di mandato.

Sulla scorta di queste considerazioni, il guardiano non può essere qualifi-

³⁷ Si rimanda alle considerazioni svolte da S. MASSAROTTO, *Quadro RW: individuazione del "titolare effettivo" del trust*, in *Il fisco*, 3530 ss.; MIONE, *op. cit.*, 601 ss.; F. PASSAGNOLI, BUFFONI, *op. cit.*, 252 ss.

³⁸ Per un commento alla risoluzione in commento si veda M. PIAZZA, A. SPITALERI, *Quadro RW e titolare effettivo, identikit antiriciclaggio non vincolante*, in *Il Sole* – 24 Ore del 10 dicembre 2020; MARINO, CERAUDO, *Monitoraggio fiscale e trust: un rapporto ancora complicato*, *op. cit.*, 274 ss.

cato quale titolare effettivo giacché i poteri che ad esso competono, in forza di quanto previsto dall'atto costitutivo del trust, consistono nella facoltà di controllare il *trustee* e avallare, ovvero respingere, talune decisioni operative assunte da quest'ultimo.

Invero il guardiano non beneficia né dei redditi né del patrimonio del trust, né su questi asset ha alcun potere dispositivo, con la conseguenza che egli è del tutto estraneo a qualsivoglia obbligo di monitoraggio, non traendo utilità alcuna dal negozio che qui rileva.

Sebbene la disciplina del monitoraggio fiscale, secondo una lettura testuale del dato normativo in tema di antiriciclaggio, dovrebbe condurre il guardiano alla compilazione del quadro RW, l'Amministrazione finanziaria ritiene, anche in questa circostanza, preferibile una interpretazione che superi il dato letterale della norma, adeguandolo alle specificità del trust e alle funzioni svolte dai soggetti che rientrano nell'ambito di questo istituto³⁹.

La *ratio* comune ad entrambi i documenti di prassi che, a parere di chi scrive, deve essere accolta con favore, può essere riassunta nei seguenti termini: nell'ambito del trust, gli obblighi di monitoraggio fiscale non possono essere riferiti a figure soggettive – quali il disponente, il *trustee* e il guardiano – per le quali il rapporto con le fonti reddituali è di natura prettamente funzionale e strumentale, non traducendosi in una condizione di possesso delle fonti reddituali allocate all'estero, secondo i paradigmi espressi dalle leggi tributarie⁴⁰.

Pur nel silenzio di questi documenti di prassi, la logica ivi espressa dovrebbe condurre a ritenere esenti dagli obblighi di compilazione del Quadro RW anche i beneficiari di trust esteri opachi atteso che per questi ultimi non è ravvisabile alcun diretto collegamento con le fonti reddituali.

La linea seguita dall'Amministrazione finanziaria pare quindi condurre ad una interpretazione più ragionevole della disciplina del monitoraggio fiscale, onde evitare che il dato normativo, evidentemente sviluppato per

³⁹ Evidenzia la necessità di questa interpretazione adeguatrice TASSANI, *Monitoraggio fiscale per trustee, guardiani e soggetti con poteri amministrativi e di rappresentanza*, op. cit., 268 ss. per il quale “Anche alla luce del quadro normativo vigente, sembra possibile ritenere che né il *trustee* né il guardiano siano autonomamente assoggettati agli obblighi di monitoraggio fiscale, relativamente alle attività ed agli investimenti esteri facenti parte del trust fund. Gli stessi, se persone fisiche o enti non commerciali, non dovrebbero essere tenuti ad indicare tali attività nel quadro RW della propria dichiarazione dei redditi”.

⁴⁰ Come noto, per la dottrina maggioritaria la nozione di possesso di reddito varia a seconda dell'oggetto, ossia varia in ragione del tipo di reddito cui si riferisce, sino a confondersi con il possesso della fonte reddituale o della fonte produttiva da cui il reddito si ritrae. Si veda A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 785 e, anche, F. PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000, 157. Per una un approccio più critico al tema si veda anche M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996.

essere applicato in contesti diversi rispetto al trust, possa arrecare un danno ai contribuenti, imponendo loro obblighi, formali e sostanziali, di fatto inesigibili.

7. La (non accettabile) posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria nella bozza di circolare in pubblica consultazione

Le conclusioni cui l'Amministrazione finanziaria è giunta nei documenti di prassi più recenti, che parrebbero limitare gli obblighi di monitoraggio fiscale agli unici soggetti che detengono un controllo effettivo della fonte reddituale, vantando un diritto certo ed attuale sul *trust fund*, sono state tuttavia messe nuovamente in discussione dalla bozza di Circolare sui trust posta in pubblica consultazione lo scorso 11 agosto 2021, così segnando un passo retrogrado sul tema.

L'Agenzia delle Entrate, nel testo di questo schema documentale, ha dapprima chiarito, in linea con i propri precedenti, che la nozione di "titolare effettivo" espressa dalla disciplina antiriciclaggio e mutuata dall'art. 4 del

d.l. 28 giugno 1990, n. 167 non può essere oggetto di acritico recepimento giacché le due normative presentano propositi e finalità ontologicamente diversi, così da rendere necessaria una interpretazione adeguatrice⁴¹.

Sulla scorta di queste considerazioni, in maniera condivisibile, la bozza di Circolare esclude dal novero dei "titolari effettivi" il disponente, il *trustee* e il guardiano atteso che essi agiscono come meri mandatari per conto del disponente o del beneficiario ovvero si pongono in una posizione strumentale rispetto agli asset esteri rilevanti ai fini del Quadro RW e non possono pertanto soggiacere ad alcun obbligo di segnalazione, non essendo "titolari" di diritti sui beni facenti parte del trust⁴².

Senonché, in maniera sorprendente, tali considerazioni si arrestano

⁴¹ In specie, si legge nel testo della bozza di Circolare che "Come precisato con la risoluzione 29 maggio 2019, n. 53 occorre, pertanto, verificare la compatibilità della nuova nozione di titolare effettivo, recata dalla disciplina dell'antiriciclaggio, con la finalità delle norme sul monitoraggio fiscale, analogamente a quanto avvenuto in precedenza. La disciplina del monitoraggio fiscale ha la finalità di garantire il corretto adempimento degli obblighi tributari in relazione ai redditi derivanti da investimenti all'estero e da attività estere di natura finanziaria da parte di taluni soggetti residenti".

⁴² Precisamente, per l'Amministrazione finanziaria "Non sarebbe, infatti, proporzionale alle finalità delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale una generalizzata estensione dell'obbligo di compilazione del quadro RW al trustee, al disponente ed al guardiano, in particolar modo nei casi in cui l'obbligo di monitoraggio sussiste, già, in capo al trust o al beneficiario titolare effettivo. Ciò, anche, al fine di non moltiplicare gli adempimenti dichiarativi con riferimento al medesimo patrimonio o attività estera e nel presupposto che il coinvolgimento del trustee, del disponente e del guardiano, nelle vicende del trust, non si traduca nel possesso o nella detenzione del patrimonio o reddito del trust stesso nei termini sopra specificati".

dinanzi alla categoria dei beneficiari di trust esteri opachi che, *expressis verbis*, vengono gravati dell'obbligo di compilazione del Quadro RW in relazione ai proventi e redditi ritraibili dal trust.

Invero, nella prospettiva adottata dall'Agenzia delle Entrate, la nozione di "titolare effettivo" introdotta nel 2017, viene ritenuta onnicomprensiva di quelle figure soggettive che beneficino degli asset esteri purché "individuate o facilmente individuabili", così da ricomprendervi, senza alcuna distinzione sia i beneficiari di trust trasparenti che i beneficiari di trust esteri opachi⁴³.

Ove i beneficiari non fossero consapevoli della propria posizione, è onere del *trustee* informarli e, quindi, provvedere alla trasmissione di tutte le informazioni utili alla compilazione del Quadro RW.

La soluzione proposta nello schema di Circolare non tiene quindi in considerazione le marcate distinzioni tra queste due categorie di soggetti, le quali risultano palesemente ostative alla imposizione di obblighi di monitoraggio in capo a beneficiari non individuati di trust opaco.

Invero, l'Amministrazione finanziaria sembra (erroneamente) prediligere ciò che la dottrina ha definito come "*approccio look through*", in forza del quale ogni beneficiario è tenuto ad adempiere all'obbligo di monitoraggio fiscale in relazione alla quota di trust ad esso attribuita, con riferimento ai vari beni presenti nel *trust fund*, essendo irrilevante l'attualità del suo diritto⁴⁴.

In ordine a questa impostazione, a parere di chi scrive, sussistono precise ragioni di sistema che impongono di rigettare la soluzione proposta dal Fisco.

La prima argomentazione attiene alla ontologia della categoria dei beneficiari di trust esteri opachi (quindi, non individuati).

In specie, ferma restando la necessità di intercettare a monitoraggio fiscale la consistenza di patrimoni esteri riferibili a contribuenti italiani, non appare proporzionata **né razionale** la decisione di assoggettarli alla compilazione del Quadro RW poiché è assente un reale diritto alla percezione, diretta o indiretta, di redditi esteri ritraibili dal trust, essendo costoro titolari di una mera aspettativa futura, non traducibile in un "diritto di apprensione" che è l'unico effettivamente rilevante a fini fiscali⁴⁵.

⁴³ L'Agenzia delle Entrate, nella bozza di Circolare, asserisce che "Con riferimento ai soggetti residenti beneficiari di trust ciò che rileva, secondo l'attuale disciplina, ai fini dell'attribuzione della qualifica di titolare effettivo è che siano «individuati o facilmente individuabili» e che, quindi, dall'atto di trust o da altri documenti, sia possibile, anche indirettamente, l'identificazione degli stessi. Pertanto, risulta superato qualsiasi riferimento alle pregenti percentuali di attribuzione del patrimonio o del controllo dell'entità giuridica. Data l'ampia portata dell'attuale formulazione della norma, si ritiene che nel caso di trust opaco estero, senza quindi beneficiari di reddito "individuati" in Italia ai sensi del Tuir, indipendentemente dallo Stato estero in cui è istituito, i beneficiari dello stesso risultano comunque riconducibili ai "titolari effettivi" ai sensi della normativa antiriciclaggio".

⁴⁴ In questi termini VIOLETTA, NICOLOSI, *op. cit.*, *passim* e, anche, MASSAROTTO, *op. cit.*, 3530 ss.

⁴⁵ Così MIONE, *op. cit.*, 615. In punto di diritto, i beneficiari non individuati di trust opaco

Addirittura, i beneficiari non individuati non potrebbero nemmeno essere considerati “parti soggettive” del trust, in quanto ancora estranei alla sua dinamica operativa⁴⁶.

Se, come evidente, lo scopo della disciplina in tema di monitoraggio fiscale è di permettere al Fisco di esercitare un controllo sui flussi di ricchezza e capitale transnazionale in capo ai residenti italiani, è altrettanto palese che i beneficiari non individuati siano estranei a qualsivoglia flusso rilevante e, quindi, non dovrebbero ricadere nel perimetro applicativo di questa disciplina⁴⁷.

A questa relevantissima argomentazione, ne segue un'altra, in parte già espressa nei precedenti paragrafi ma che merita di essere ulteriormente valorizzata, essendo del tutto inconciliabile con l'approccio *look through* proposto dall'Agenzia delle Entrate.

L'obbligo di informazione ai beneficiari non individuati di un trust opaco, circa la propria posizione e la consistenza patrimoniale del trust, che lo schema di Circolare fa sorgere in capo al *trustee* rischia di essere *contra ius*, ben potendo configgere i) con la volontà di riservatezza espressa dal disponente nell'atto istitutivo, ii) con le previsioni della legge estera regolatrice nonché iii) con eventuali pronunce della giurisprudenza estera di riferimento che potrebbero vietare al *trustee* di svelare ai beneficiari la posizione rivestita prima di un dato momento ovvero di comunicare a costoro informazioni finanziaria del trust medesimo⁴⁸.

In particolare, il *trustee*, al fine di mostrarsi adempiente con gli obblighi di monitoraggio fiscale, secondo l'interpretazione voluta dal Fisco italiano,

sono titolari di una mera aspettativa sul reddito prodotto del trust che, solo in potenza, può tramutarsi in un diritto pieno e tutelabile dinanzi alla Autorità giudiziaria al ricorrere delle condizioni esposte nell'atto istitutivo. Lo precisa M. LUPOLI, *Imposte dirette e trust dopo la legge finanziaria*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2007, I, 5;

⁴⁶ Lo sostiene il gruppo di studio STEP TECHNICAL COMMITTEE, *STEP's comments on the UK implementation of disclosure of cross-border tax planning arrangements under EU Directive 2018/822 (DAC 6) and HMRC guidance published in its International Exchange of Information Manual on 1 July 2020 – trusts and estates-related points*, 2020, secondo il quale i beneficiari sono parti del trust solo quando siano “natural person exercising effective control” sui beni facenti parte del trust e sui suoi proventi.

⁴⁷ Per un approfondimento sulla normogenetica della normativa in tema di monitoraggio fiscale si veda l'analitico studio di G. TURRI, *Quadro RW: la disciplina del monitoraggio fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1991 ss. il quale ne esamina le radici comunitarie. Si vedano anche, a questo proposito, G. LABIANCA, *La libera circolazione ed il loro monitoraggio fiscale*, in *Impresa commerciale & Industriale*, 1999, 197 ss.; P. RUSSO, R. CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in *Rass. trib.*, 1990, 629 ss.

⁴⁸ Il tema dell'obbligo di riservatezza del *trustee* rispetto alle informazioni da trasmettere ai beneficiari, in specie se non individuati, è stato affrontato da numerose pronunce di *common law* che, sovente, hanno adottato un approccio restrittivo. Si pensi al noto caso inglese *Schmidt v Rosewood Trust Ltd* ovvero al caso neozelandese *Erege v Erege*. Per una disamina si rimanda a P. PANICO, *Un caso intricato sui diritti di informazione del beneficiario*, in *Trusts & attività fiduciarie*, 2017, 146.

rischierebbe di violare il *pactum fiduciae* su cui il trust si regge secondo la legge estera, così esponendosi ad eventuali sanzioni civili.

Appare pacifico che un mero documento di prassi dell'Amministrazione finanziaria – in assenza di una precisa disposizione di diritto positivo – non possa spingersi a tanto.

Da ultimo, a conferma della irrazionalità della nozione di “titolare effettivo” proposta dal Fisco nella bozza di Circolare, si pongono due ulteriori eccezioni sollevate da attenta dottrina che, in questa sede, meritano di essere brevemente richiamate⁴⁹.

La nota Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E del 10 febbraio 2021, in tema di attuazione della direttiva DAC 6, affronta – quale *obiter dictum* – il tema del “titolare effettivo” del trust, precisando che per beneficiari effettivi si intendono i soli beneficiari che siano “titolari di diritto verso il trustee”. Le parole spese dall'Amministrazione finanziaria in questo documento di prassi avvalorano le tesi che si sono sin qui sostenute ossia che l'attualità del diritto vantato dai beneficiari, è elemento discrezionale per poter essere considerato “titolare effettivo”.

Analoghe considerazioni sono poi presenti nella normativa OCSE in tema di Common Reporting Standard (CRS) circa lo scambio automatico di informazioni tra Amministrazioni finanziarie nazionali, ove nell'*Implementation Handbook* viene espressamente statuito che i beneficiari non individuati non rilevano a fini di segnalazione di dati sensibili poiché privi di diritti esigibili nei confronti del trust, risultando quindi estranei a eventuali movimentazioni di ricchezza⁵⁰.

In sostanza, la tesi sostenuta dal Fisco nella bozza di Circolare non appare legittimamente sostenibile poiché, sebbene ne sia comprensibile la *ratio*, mal si attaglia alle specificità del trust, dando luogo ad un obbligo amministrativo difficilmente attuabile sul piano materiale e in parte smentito da altri autorevoli documenti di prassi.

8. Conclusioni

Allo stato attuale, la disciplina del monitoraggio fiscale appare foriera di importanti difficoltà applicative, generate dalla difficoltà di conciliare la nozione di “titolare effettivo”, emersa nell'ambito delle misure antiriciclaggio, con le specificità dell'istituto del trust.

⁴⁹ Lo evidenzia MASSAROTTO, *op. cit.*, 3555.

⁵⁰ Si richiama lo studio di G. FAVALORO, *Common Reporting Standard e Trust: i chiarimenti forniti dalla seconda edizione dell'implementation handbook*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2019, 5 ss. per il quale i meccanismi di segnalazione del CRS applicati al trust rendono ormai del tutto superflui e ridondanti gli obblighi domestici di monitoraggio fiscale.

All'interprete si pongono di fronte due possibili scenari operativi: procedere ad una interpretazione (e, quindi, applicazione) letterale della suddetta normativa, ovvero procedere ad una interpretazione adeguatrice della disposizione di legge.

Nel primo caso, gli obblighi di monitoraggio cadrebbero in capo alla vasta platea di soggetti che operano nella dinamica applicativa del trust, si pensi al *trustee* ovvero al guardiano, atteso che essi posseggono, sebbene in misura differente, "poteri di rappresentanza legale, direzione e amministrazione" del patrimonio immesso in trust ai sensi del co. 5, art. 20 del D. lgs. 21 novembre 2007, n. 231, nonché in capo ai beneficiari non individuati di un trust estero opaco, che pur non vantano alcun diritto attuale sul *trust fund*, quali soggetti "nel cui interesse è stato istituito il trust".

In definitiva, i relativi obblighi di legge coinvolgerebbero tutti i soggetti formalmente appartenenti al perimetro del trust, per il solo fatto di vantare una relazione, anche se indiretta, con la relativa massa patrimoniale⁵¹.

Si tratta di una interpretazione strettamente aderente al dato testuale della vigente disciplina di monitoraggio fiscale ma che, ad una attenta analisi, produce inevitabili distonie con le specificità del trust.

In specie, i) si genera una moltiplicazione dell'obbligo dichiarativo in capo a più soggetti (ad esempio, il *trustee* e il guardiano dovrebbero compilare entrambi il quadro RW in relazione ai medesimi presupposti), ii) si viola la nozione di possesso di reddito, rilevante ai fini delle imposte dirette, poiché gli adempimenti correlati al monitoraggio fiscale colpiscono soggetti che potrebbero non avere alcun collegamento con la capacità reddituale espressa dal trust, iii) il possesso del reddito e, quindi, la capacità contributiva si confondono con mere facoltà di controllo e gestione della massa patrimoniale iv) si può instaurare un conflitto con la legge regolatrice estera e con la relativa giurisprudenza.

Da qui la necessità, condivisa dalla dottrina e da chi scrive, di preferire una diversa ricostruzione ermeneutica, volta a conservare la razionalità della disciplina in esame.

Tale linea interpretativa, alla quale si aderisce, impone di individuare, all'interno della struttura multiforme ed eclettica del trust, coloro che effettivamente traggono un diretto arricchimento dall'istituto, isolando in questo modo un più ristretto numero di soggetti, in grado di manifestare una specifica attitudine alla contribuzione e soggiacere al relativo obbligo di segnalazione.

⁵¹ Si evidenzia, a fini di completezza espositiva, che il potenziale ampliamento della platea dei soggetti chiamati all'adempimento degli obblighi di monitoraggio fiscale non è sempre stata accolta negativamente in dottrina, tanto che per DE ANGELIS, *Il titolare effettivo*, in AA. VV., *I nuovi obblighi antiriciclaggio per i professionisti*, op. cit., 191 la disciplina così congegnata consentirebbe "per la prima volta in Italia di rendere intellegibile e trasparente il mondo dei trust".

In questa prospettiva, tali soggetti non possono che essere i beneficiari residenti individuati di un trust trasparente ovvero il trust stesso ove questo abbia natura opaca e sia contestualmente residente in Italia⁵².

Solo in tali ipotesi ricorre una relazione qualificata, tanto giuridica quanto di fatto, tra il soggetto obbligato al monitoraggio fiscale e le attività estere oggetto di segnalazione, tale da rendere il Fisco interessato ad avere una puntuale rappresentazione degli asset che non si trovano localizzati in Italia.

La disciplina di antiriciclaggio viene, accedendo a quest'ultima ricostruzione ermeneutica, correttamente piegata alle specificità dell'istituto, così da garantire il rispetto del principio di capacità contributiva e salvaguardare il contribuente da gravi misure sanzionatorie.

Si ritiene, in definitiva, che il legislatore tributario dovrebbe rispondere agli appelli degli interpreti e addivenire, se non ad una complessiva revisione della disciplina antiriciclaggio, quantomeno ad un intervento chiarificatore con norma di interpretazione autentica al fine di perimetrare l'applicazione della disciplina del monitoraggio fiscale alle peculiarità del trust *fund*.

⁵² Preme evidenziare che, in dottrina, si è correttamente osservato come l'individuazione del titolare effettivo non possa non tener conto della volontà espressa dal disponente in sede di costituzione del trust.

Invero, laddove tale soggetto abbia sin da subito individuato i beneficiari ma abbia, ad esempio, stabilito che costoro non debbano essere resi edotti dal *trustee* circa la loro qualifica sino al verificarsi di un dato evento, è allora evidente che, pur essendo titolari effettivi ai sensi della disciplina del monitoraggio fiscale, non possano comunque adempiere ad alcun obbligo formale. Invero, il *trustee* non potrebbe di certo informare tali soggetti della propria posizione di beneficiari al solo fine di permettere loro di compilare il quadro RW poiché, così agendo, contravverrebbe alla volontà del disponente e verrebbe frustrata la finalità per cui il trust è stato costituito. Si vedano le considerazioni di MARINO – CERAUDO, *op. cit.*, 275.

LA NUOVA TRANSAZIONE FISCALE: PROBLEMATICHE OPERATIVE IN UNA PROSPETTIVA EUROPEA

di Rosy Virzi*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'evoluzione storica della cd. transazione fiscale. – 2.1. I dibattiti circa la natura giuridica dell'istituto in esame e la compatibilità con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. – 3. La disciplina giuridica attualmente vigente. – 3.1. Il cd. *cram down* e la valutazione dell'Amministrazione finanziaria. – 3.2. La giurisprudenza di merito in relazione al cd. *cram down* dell'Amministrazione finanziaria. – 4. La compatibilità del *cram down* con la giurisprudenza comunitaria in materia di aiuti di stato. – 4.1. Il criterio del creditore privato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia. – 4.2. La compatibilità dell'istituto del *cram down* e il principio del creditore privato. – 5. Considerazioni conclusive.

Abstract: Le recenti modifiche apportate dal legislatore all'istituto della transazione fiscale generano perplessità in ordine alla compatibilità con la disciplina europea degli aiuti di Stato. In particolare, l'introduzione del cd. *cram down* nell'ordinamento interno rischia di porsi in contrasto con la giurisprudenza europea, in quanto, prevedendo la possibilità di omologa della transazione fiscale da parte del Tribunale in assenza di adesione dell'Amministrazione finanziaria, contravverrebbe al principio del cd. creditore privato. Si tratta di un principio di origine giurisprudenziale, utilizzato come parametro di riferimento per valutare la conformità di una specifica transazione fiscale, e più in generale di ogni rinuncia ad un credito, alla disciplina in materia di aiuti di Stato.

Abstract: The recent changes made by the legislator to the institution of the tax settlement give rise to perplexities as to its compatibility with the European State aid rules. In particular, the introduction of the so-called '*cram down*' in the domestic legal system runs the risk of being at odds with European case law, in that, by providing for the possibility of approval of the tax settlement by the Court in the absence of adherence by the tax authorities, it would contravene the principle of the so-called private creditor. This is a principle of jurisprudential origin, used as a reference parameter to assess the conformity of a specific tax settlement, and more generally of any waiver of a claim, with the State aid discipline.

1. Premessa

L'istituto della transazione fiscale rappresenta uno dei rimedi utilizzabili per la composizione della crisi d'impresa nell'ambito del concordato pre-

* Dottoranda di ricerca in «Autonomia privata, impresa, lavoro e tutela dei diritti nella prospettiva europea ed internazionale» presso l'Università Sapienza di Roma; Avvocato in Roma.

ventivo¹ e degli accordi di ristrutturazione dei debiti², al fine di ottenere una riduzione e/o una dilazione di pagamento dei crediti tributari amministrati dalle agenzie fiscali e dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza obbligatorie nonché dei relativi accessori.

Trattasi di un istituto inquadrabile tra le fattispecie consensuali di attuazione del tributo che, attenuando il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria³, tende a garantire all'Amministrazione finanziaria la soddisfazione, seppur parziale, del proprio credito in tempi celeri.

L'istituto della transazione fiscale, oggi denominato trattamento dei crediti tributari e contributivi, originariamente disciplinato dall'art. 182 *ter* del regio decreto n. 267/42 (c.d. legge fallimentare) trova oggi regolamentazione negli artt. 63 e 88 del nuovo del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D. Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14)⁴.

Nell'ambito dei recenti interventi normativi apportati dal legislatore, la novità più rilevante (recepita dall'art. 48, comma 5, del nuovo Codice della crisi d'impresa) ha ad oggetto il cd. *cram down*⁵ fiscale e contributivo che attribuisce al Tribunale il potere di omologare il concordato preventivo e

¹ Il concordato preventivo è disciplinato dagli artt. 160 e ss. della legge fallimentare e rappresenta una procedura concorsuale a disposizione del contribuente sia per superare lo stato di crisi (c.d. concordato in continuità) sia ai fini liquidatori (c.d. concordato liquidatorio). La procedura si basa sull'approvazione della proposta del debitore da parte dei creditori, i quali manifestano la loro volontà secondo il criterio della maggioranza, determinata ai sensi dell'articolo 177 della legge fallimentare.

² L'accordo di ristrutturazione del debito è disciplinato dall'articolo 182 *bis* della legge fallimentare e rappresenta uno strumento volto a consentire agli imprenditori in possesso dei requisiti di fallibilità di far fronte ad uno stato di difficoltà. In particolare, l'istituto in esame permette all'imprenditore di concordare con i creditori (purché rappresentanti almeno il 60% del totale) le modalità attraverso le quali riportare l'attività aziendale ad una condizione di normalità, fermo restando che l'accordo non può incidere sulle situazioni soggettive dei creditori non aderenti, i quali devono essere soddisfatti in maniera integrale.

³ Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005, 283 ss., per il quale “*mentre in diritto privato il creditore può sempre rinunciare al credito, il Fisco non può farlo perché è titolare di un credito che rappresenta una quota, una percentuale e, nei confronti di ciascun contribuente, è indispensabile che il concorso pro quota di tutti i coobbligati sia correttamente effettuato e adempiuto*”.

⁴ La disciplina normativa dell'istituto in esame ha subito un iter normativo complesso ed articolato ed è stata oggetto di molteplici interventi, attuati da ultimo con la L. 27 novembre 2020, n. 159 di conversione del D.L. n. 7 ottobre 2020, n. 125 che ha introdotto importanti novità alla legge fallimentare, anticipando, attraverso le modifiche apportate agli articoli 180, 182 *bis* e 182 *ter* L.F., l'entrata in vigore (avvenuta solo in data 15 luglio 2022) delle disposizioni relative al trattamento dei crediti tributari e contributivi. Tali modifiche sono state recepite dal nuovo del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

⁵ Nella prassi il sintagma *cram down* viene utilizzato per indicare il fenomeno giuridico che consente l'approvazione di una procedura ovvero l'omologa della stessa nonostante il dissenso di un creditore qualificato laddove la proposta sia più conveniente rispetto alle alternative liquidatorie prevedibili.

l'accordo di ristrutturazione anche in "*mananza di voto*" da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli enti previdenziali e assistenziali⁶.

Come si avrà modo di osservare nel presente contributo, il Tribunale – in presenza dei requisiti indicati dal legislatore – è tenuto a sostituirsi all'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria compiendo valutazioni di norma riservate a quest'ultima.

Tale *modus operandi* determina una svalutazione del ruolo dell'Amministrazione finanziaria creditrice e, di fatto, una sostituzione della stessa con l'organo giudicante.

Si tratta di un meccanismo che potrebbe, in astratto, essere considerato non conforme alla normativa europea in materia di aiuti di Stato.

In particolare, la mancata valutazione da parte del creditore nell'ambito della transazione fiscale suscita talune perplessità in ordine alla compatibilità con la giurisprudenza europea in tema di aiuti di Stato che, ormai da tempo, ha sancito il principio del creditore privato come criterio per valutare la compatibilità della rinuncia, seppur parziale, ad un credito tributario con la disciplina prevista dall'art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (di seguito anche "TFUE").

Al fine di valutare se una transazione omologata in assenza di adesione dell'ente creditore (a seguito dell'introduzione del suddetto *cram down*) sia conforme ai principi espressi dalla giurisprudenza sovranazionale, pare opportuno procedere ad una ricostruzione giuridica dell'istituto in esame e della normativa europea in tema di aiuti di Stato.

A tal proposito, si analizzerà l'istituto della transazione fiscale vagliandone la natura giuridica e procedendo alla ricostruzione dell'evoluzione della relativa disciplina normativa, avendo riguardo ai più recenti orientamenti della giurisprudenza in materia di *cram down*⁷.

Solo dopo aver fornito un inquadramento sistematico della disciplina prevista in tema di transazione fiscale, si potranno effettuare alcune conside-

⁶ L'introduzione di tale norma ha *ictu oculi* l'intento di eliminare una delle più rilevanti criticità applicative dell'istituto della transazione fiscale. Si tratta di criticità operative espresse altresì dalla stessa Agenzia delle Entrate con la circ. 23 luglio 2018, n. 16/E secondo cui il soddisfacimento dell'Erario deve essere più conveniente di quello derivante dalla liquidazione giudiziale ed evitare il fallimento delle imprese. Ed invero, nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 14/2019, si afferma che l'obiettivo delle modifiche sia quello di superare ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate, spesso registrate nella prassi e non vi è dubbio che tali resistenze possono concretizzarsi sia qualora l'ente creditore dilazioni oltre misura la risposta alla proposta di transazione, sia qualora esso la rigetti espressamente.

⁷ Nella pratica, con il termine "*cram down*" ci si riferisce al fenomeno giuridico in base al quale il Tribunale omologa la procedura intrapresa, nonostante un creditore appartenente ad una classe dissenziente, contesti la convenienza della proposta, se ritiene che il credito possa risultare soddisfatto dal concordato in misura non inferiore rispetto alle alternative concretamente percorribili.

razioni in ordine alla compatibilità di quest'ultima con la materia degli aiuti di Stato e con la giurisprudenza della Corte di Giustizia avente ad oggetto il principio del creditore privato.

2. L'evoluzione storica della cd. transazione fiscale

La disciplina del trattamento dei crediti tributari e contributivi è stata oggetto di molteplici interventi normativi⁸ che hanno modificato l'istituto in esame e ciò al fine di superare sia le difficoltà operative riscontrate nella prassi che le numerose incertezze interpretative⁹.

In origine, l'istituto è stato introdotto dall'art. 3, comma 3, della L. 178/2002 ed era denominato "transazione sui ruoli". Si trattava di un archetipo del modello di transazione oggi vigente.

In particolare, la suddetta norma prevedeva che l'Agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, potesse procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo¹⁰ dai propri uffici, il cui gettito fosse di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emergeva l'insolvenza del debitore o questi fosse assoggettato a procedure concorsuali¹¹.

⁸ Per una ricostruzione esaustiva dell'istituto in esame si veda: L. Tosi, *La transazione fiscale*, in Riv. dir. trib., 2006; L. Tosi, *La transazione fiscale: profili sostanziali*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, Milano, 2013; L. Del Federico, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in Riv. dir. trib., 2008; V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. trib.*, 2009; D. STEVANATO, *Transazione fiscale*, in *Commentario alla legge fallimentare*, Milano, 2010; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011.

⁹ Sul punto di veda M. SPADATO, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l.fall.*, in *Il Fallimento*, 2018, 7 ss.

¹⁰ La ratio della disciplina della transazione dei ruoli può essere rinvenuta nella possibilità di incassare con elevato margine di probabilità somme, sia pure ridotte, rispetto al debito originario risultante dal ruolo. Si trattava di uno strumento idoneo, per la prima volta, a superare la nozione di indisponibilità assoluta della pretesa erariale. Sul tema si veda, cfr., F. BRIGHENTI, *La Transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa* (appunti a margine dell'art.3, comma 3, della legge n. 178/2002), in *Boll. trib.*, n.18/2002, p.1301; A. MERCATALI, *La transazione, in sede esecutiva, sulle somme iscritte a ruolo per imposte statali*, in *Boll. trib.*, n. 20/2004, p. 1467; M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*, in *Corr. trib.* n. 15/2005, p.1217.

¹¹ L'istituto aveva ad oggetto solamente i tributi iscritti a ruolo e riguardava soltanto i contribuenti che si fossero mostrati insolventi nel corso di una procedura di esecuzione coattiva, oppure fossero stati assoggettati a procedure concorsuali. Nella prassi operativo l'istituto, tuttavia, non ha goduto di particolare fortuna, essendo stato utilizzato in poche occasioni. Cfr. G. DRAGONI, *Calcio, la Lazio evita il fallimento*, in *Il Sole 24 – Ore* del 25 marzo 2005; S. DE MATTEIS, N. GRAZIANO, *Manuale del concordato preventivo*, Santarcangelo di Romagna, 2013, p. 373.

Con l'introduzione dell'art. 182 *ter* da parte del D.lgs. n. 5/2006¹², modificata in modo sostanziale dalla L. n. 232/16 (cd. legge di stabilità 2017), si è addivenuti per la prima volta a disciplinare la transazione fiscale nell'ambito del concordato preventivo, consentendo di attivare una procedura transattiva con il Fisco.

Tuttavia, l'applicazione dello strumento in esame mostrava molteplici difficoltà operative tali da indurre il legislatore ad intervenire nuovamente con il comma 2 dell'art. 160 L.F., prevedendo la possibilità di soddisfare parzialmente i creditori muniti di diritti di prelazione anche nell'ambito del concordato preventivo.

Le problematiche maggiormente avvertite in ordine all'applicazione dell'istituto in esame riguardavano l'ipotesi di falcidiabilità dell'imposta sul valore aggiunto (e delle ritenute operate non versate) originalmente esclusa *ex lege* e la facoltatività o meno dell'istituto¹³.

Per quanto attiene al primo profilo critico relativo alla falcidia dell'IVA occorre precisare che si è trattato di un dibattito particolarmente rilevante sia per la sua importanza pratica, sia per la rilevanza sovranazionale dell'imposta¹⁴.

Secondo l'originaria formulazione della norma, il debitore poteva pro-

¹² L'art. 183 *ter* è stato introdotto nell'ordinamento attraverso l'art. 146 del D.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, avente ad oggetto la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali, a sua volta emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 1, comma 5, della L. 14 maggio 2005, n. 802. In tal modo il legislatore, adeguandosi altri Stati membri dell'Unione europea, ha introdotto una nuova disciplina concorsuale per la regolamentazione dell'insolvenza, finalizzata a tutelare in modo agile sia l'impresa che i creditori.

¹³ La riforma della legge fallimentare, iniziata con il D.L. n. 14 marzo 2005, n. 35, conv. con modif. dalla l. 14 maggio 2005, n. 80, e proseguito con il d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 e con il d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169 prevedeva che la proposta di concordato preventivo "può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d)" (art. 160, co. 2, l. fall.). L'art. 182 *ter* l. fall. previgente disponeva, inoltre, la possibilità di un pagamento parziale, salvo per i tributi costituenti risorse proprie della UE, mentre per ciò che concerne l'IVA (e successivamente anche per le ritenute operate e non versate), veniva prevista – a seguito delle prime modifiche apportate alla disposizione in commento dall'art. 32, co. 5, lett. a), D.L. n. 29.11.2008, n. 185, conv. con modif. dalla l. 28.1.2009, n. 2 – esclusivamente la dilazione di pagamento.

¹⁴ Con le sentenze del 4.11.2011, n. 22931 e n. 22932 la Corte di Cassazione stabiliva il principio secondo il quale il credito IVA non è mai falcidiabile, pena l'inammissibilità della domanda, e ciò indipendentemente dal fatto che la proposta concordataria sia o meno accompagnata dalla transazione fiscale. Sul punto si veda, P. VELLA, *Transazione fiscale facoltativa e trattamento Iva inderogabile*, in *Fall.*, 2012, 17; M. FABIANI, *La falcidiabilità di tutti i crediti tributari e l'equivoco della lettura della Cassazione*, in *Fall.*, 2014, 270.

porre il pagamento non integrale dei crediti fiscali a condizione che gli stessi non avessero costituito risorse proprie dell'UE. Tuttavia, la norma non faceva alcun riferimento espresso all'IVA.

L'Agenzia delle entrate, con circolare n. 40/E/2008, al fine di colmare il vuoto normativo, chiarì che il gettito relativo all'IVA rientrava fra le risorse comunitarie, escludendone, così, la possibilità di pagamento falcidiato.

L'*impasse* in cui si trovavano dottrina e giurisprudenza¹⁵ è stato superato grazie all'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione europea che si è pronunciata in favore della compatibilità della falcidia dell'IVA con l'ordinamento sovranazionale in sede di concordato preventivo¹⁶.

Tale orientamento è stato in seguito recepito sia dalla giurisprudenza di legittimità nazionale sia dallo stesso legislatore.

Ed invero, a seguito della introduzione dell'art. 1, comma 81, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio del 2017), il legislatore ha recepito le istanze emerse in sede giurisprudenziale e, dopo aver previsto la falcidiabilità di IVA e ritenute alla fonte non versate nell'ambito della transazione fiscale, ha disposto che la transazione fiscale fosse obbligatoria in tutti i casi in cui il debitore, nell'ambito della proposta di concordato preventivo, intendesse proporre all'Agenzia delle entrate o agli enti previdenziali il pagamento parziale o dilazionato del debito tributario o previdenziale¹⁷.

¹⁵ Il principio di infalcidiabilità delle passività IVA e delle ritenute effettuate non era stato condiviso da alcuni Giudici di merito (Trib. Pistoia 26.4.2017, Trib. Torino 7.8.2017 e Trib. Pescara 19.10.2017), anche in relazione alle statuizioni della Corte di Giustizia UE nella sentenza del 7.4.2016, causa C-546/14, secondo cui: *“un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito IVA attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento”*.

¹⁶ Si tratta della storica sentenza della Corte di Giustizia del 7.4.2016, C546/14, Degano Trasporti s.a.s. di Ferruccio Degano & C. in liquidazione, nella quale i giudici hanno statuito che “l'art. 4, paragrafo e), TUE nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, non ostano a una normativa nazionale interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'imposta sul valore aggiunto attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento”. Per maggiori approfondimenti sul tema si rinvia a: L. Del Federico, È incostituzionale l'infalcidiabilità dell'IVA nell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento: riflessioni a margine, in Riv. Dir. trib., 6/2020, 2, pp. 329-34; V. Ficari, Falcidia dell'IVA e transazione fiscale: la sentenza “Degano trasporti” è “tamquam non esset”?, in Corr. Trib., n. 3/2017, pp. 181-184; P. Boria, La pronuncia europea sulla falcidia dell'Iva, in Riv. dir. trib., 4/2016, 1, pp. 461-479.

¹⁷ Il credito IVA può essere pagato in misura non integrale, sempreché il soddisfacimento

In tal modo, veniva altresì superata la *querelle* giurisprudenziale in ordine alla facoltatività della transazione fiscale, prevedendo nell'ambito dell'art. 182 *ter* L.F. che l'istituto della transazione dovesse trovare applicazione ogni qualvolta tra le passività da soddisfare con il concordato figurino i crediti erariali o contributivi¹⁸.

In ogni caso, il merito maggiore della Legge di bilancio 2017 è stato quello di adeguare l'ordinamento nazionale alla giurisprudenza europea ed alle istanze degli operatori del diritto¹⁹.

non sia inferiore a quanto realizzabile in sede liquidatoria, tenuto conto del valore degli assets su cui insista la prelazione, previa attestazione ex art. 67, comma 3, lett. d), L.F. Il trattamento non può dunque essere "peggiorativo" rispetto a quanto offerto ai creditori con un grado di privilegio inferiore, né a quelli che abbiano posizioni giuridiche ed interessi economici omogenei. La parte di credito privilegiato non soddisfatta per effetto della falcidia degrada in chirografo, con correlato inserimento obbligatorio in un'apposita classe. Il credito fiscale chirografario non può ricevere un trattamento diverso rispetto a quello offerto agli altri creditori chirografari, né può ricevere – in caso di formazione di classi – un trattamento diverso rispetto a coloro per i quali sia previsto un regime più favorevole.

¹⁸ Sul punto, si veda G. ANDREANI, A. TUBELLI, *La posizione dell'Agenzia sulla 'transazione fiscale': pregi e difetti*, in *il fisco* n. 34/2018, p. 3241.

¹⁹ L'eliminazione del divieto di falcidiabilità dell'IVA dall'ordinamento nazionale ha rappresentato un intervento doveroso da parte del legislatore alla luce della sentenza della Corte di Giustizia UE del 7 aprile 2016, causa C-546/14, Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. in liquidazione, con la quale è stata definitivamente affermata la piena legittimità della falcidia del credito IVA vantato dallo Stato nei confronti del debitore sottoposto a procedura concorsuale. Il particolare, la CGUE con la sentenza del 7 aprile 2016 (Degano trasporti) ha reso un'interpretazione innovativa dell'art. 182 *ter* previgente e ha precisato che quest'ultimo non contrasta con gli artt. 2 e 22 della VI Direttiva e con l'art. 10 del trattato CEE laddove consente ad una falcidia dell'IVA subordinandola all'ottenimento di un risultato maggiormente favorevole al verificarsi del fallimento. Nello specifico, la Corte ha precisato che la falcidia dell'IVA non costituisce una rinuncia generale ed indiscriminata alla riscossione del tributo, essendo soggetta a presupposti di applicazione rigorosi che garantiscono la massima soddisfazione possibile del credito tributario. Alla luce di tale innovativa pronuncia, le Sezioni Unite della Cassazione hanno ribaltato il loro precedente orientamento (sent. gemelle 2016-2017) e hanno statuito che l'infalcidiabilità dell'IVA non è considerabile alla stregua di un principio generale di carattere nazionale ma soltanto una prerogativa presente nelle domande di concordato affiancate alla transazione. Sul tema si vedano P. BORIA, *La pronuncia europea sulla falcidia dell'Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 4/2016, I, p. 465; V. FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del "credito" tributario: dalla tradizione alle nuove "occasioni" di riduzione "pattizia" del debito tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 4/2016, p. 481; P. VELLA, *La (in)disponibilità dei crediti tributari nelle procedure concorsuali tra diritto interno e principi dell'Unione europea*; A. ALBANO, *Iva, concordato preventivo e transazione fiscale: profili procedurali e (auspicabili) sviluppi della normativa nazionale*, tutti pubblicati in questa Rivista; Cfr. F. PAPARELLA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182-ter L.F.*, in *Rass. Trib.*, 2018, 2, 323 ss.; M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, 2017, pp. 101 ss.; V. FICARI, *Falcidia dell'IVA e transazione fiscale: la sentenza "Degano trasporti" e "tamquam non esset"?*, in *Corr. trib.*, 181 ss.; E. STASI, *Transazione fiscale – La transazione fiscale secondo le Sezioni Unite della cassazione*, in *Il Fallimento*, 2017, 267 ss.; D. PEZZELLA, *IVA falcidiabile in concordato anche per le Sezioni Unite*, in *Corr. trib.*, 2017, 516 ss.; S. MORRI, S. GUARINO, *La fine del "dogma" dell'infalcidiabilità del credito IVA*, in *Corr. trib.*, 2016, 3009 ss.

Il suddetto testo legislativo non soltanto ha superato definitivamente la pregressa disciplina della “transazione dei ruoli” (introdotta nel 2006) ma ha altresì abbandonato la denominazione di “transazione fiscale” (prevista dalla l. n. 232/2016), optando per la denominazione più generica di trattamento dei crediti tributari e contributivi.

2.1. I dibattiti circa la natura giuridica dell'istituto in esame e la compatibilità con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria

Come anticipato, l'istituto in esame si colloca nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti e ciò, in passato, ha determinato l'instaurazione di un ampio dibattito in dottrina circa la sua natura giuridica e la compatibilità con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria²⁰.

Al fine di trovare una giustificazione a tali incertezze interpretative in dottrina si sono susseguite diverse tesi.

Per quanto concerne la natura della transazione fiscale sono rinvenibili tanto tesi di tipo pubblicistico quanto di tipo privatistico²¹.

In particolare, le tesi di stampo privatistico – sebbene minoritarie – trarrebbero origine dal *nomen iuris* attribuito all'istituto.

²⁰ Per ogni approfondimento in merito al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria si rinvia, *ex multis*, a A.D. GIANNINI, *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1953, p. 291; F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, n. 10/1994, p. 1483; P. BORIA, *Diritto tributario*, 2016, p. 273; M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, 2017, pp. 14 ss.; M. REDÌ, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/1995, I, p. 429; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., M. Miccinesi (a cura di) *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, p. 7; A. CUA, *Conciliazione giudiziale e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Padova, 2007, p. 3; F. CROVATO, R. LUPI, *Indisponibilità del credito tributario, contabilità pubblica e giustizia tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, n. 6/2007, p. 853; A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in AA.VV., M. Poggioli (a cura di) *Adesione, conciliazione e autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Padova, 2007, p. 49; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua 'indisponibilità'*, in AA.VV., S. La Rosa (a cura di) *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 56; P. RUSSO, *Imponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, n. 3/2008, p. 614; A. LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corr. Trib.*, n. 9/2009, p. 706; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 61; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, 2020, p. 239.

²¹ In tal senso, cfr., L. DEL FEDERICO, *Articolo 182 ter. Transazione fiscale*, in A. Jorio, M. Fabiani (a cura di), *Il nuovo diritto fallimentare*, vol. II, Bologna, 2007, p. 2561 e ss.; V. ZANICHELLI, *Transazione fiscale e pagamento percentuale dei creditori privilegiati nel concordato preventivo: più dubbi che certezze*, in *il fallimento*, 2007, p. 580 e ss.; G. LA CROCE, *Autonomia endoconcorsuale e non obbligatorietà della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2010, p. 146 e ss.; G. MARINI, *Commento all'art. 182 ter legge fallimentare – Transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di A. Nigro e M. Sandulli, Torino, 2011, pp. 1110 e ss.

Si tratterebbe di un orientamento minoritario che, seppur con opportune cautele dettate dalla natura indisponibile dell'obbligazione tributaria, è volto ad inquadrare la transazione fiscale nello schema privatistico transattivo di cui all'art. 1965 c.c.

Tale interpretazione, benché avvalorata da un remoto parere del Consiglio di Stato²², omette di valutare che la transazione fiscale non presenta affinità rispetto all'omonimo contratto civilistico.

Invero, la transazione *ex art. 1965 c.c.* è un contratto consensuale ed a prestazioni corrispettive, con il quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già insorta o potenziale.

Tuttavia, in ambito fiscale non è possibile riscontrare concessioni reciproche tra le parti (Amministrazione finanziaria e contribuente), risolvendosi l'istituto in una remissione di una quota del debito fiscale (*pactum minus solvatur*) in considerazione della crisi economica e finanziaria dell'impresa debitrice né tanto meno la normativa fiscale richiede la sussistenza di una lite in atto o potenziale²³.

Secondo altra impostazione²⁴, invece, si tratterebbe di una figura di tipo pubblicistico-procedimentale, come sembrerebbe suggerire la collocazione della norma prima nella Legge fallimentare ed ora nel Codice della crisi d'impresa, qualificando in tal modo l'istituto alla stregua di una procedura endoconcorsuale nell'ambito del concordato preventivo ovvero come una mera clausola nell'accordo di ristrutturazione dei debiti²⁵.

²² Consiglio di Stato, Parere n. 526/2004, ove si legge che “la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente – al verificarsi delle condizioni date – di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'Amministrazione Finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive. L'interesse pubblico perseguito induce pertanto a ritenere che il peculiare accordo, con effetti transattivi, introdotto dalla norma sia idoneo ad esplicare i suoi effetti non solo nel caso di sussistenza di liti attuali, instaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione a ruolo, ma, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti di contribuenti rivelatisi insolventi, evitando in tal modo la stessa insorgenza di episodi contenziosi”.

²³ In questa prospettiva l'originario istituto della transazione dei ruoli veniva inquadrato nell'ambito di una rinuncia unilaterale alla riscossione coattiva dei ruoli o, in alternativa, equiparato al “*pactum ut minus solvatur*”, ossia ad un negozio solutorio con il quale il creditore, per ottenere soddisfazione, concorda con il debitore una riduzione dell'importo. Sul punto, si veda F. BRIGHENTI, *Transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa?*, in Boll. trib., 2002, p. 1301; M. BASILAVECCHIA, *La transazione dei ruoli*, in Corr. Trib., 2005, p. 1217.

²⁴ M. CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in Dir. e Prat. Trib. n. 5/2012; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in Rass. Trib., n. 5/2011; G. ROCCO, *I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale*, in Diritto e pratica tributaria n. 3/2010; Id., *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi*, in Il Dir. Fall. e delle Soc. Comm. n. 1/2015.

²⁵ L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*,

L'attuale formulazione letterale della norma pare propendere a favore di una natura procedimentale nell'ambito concordatario; mentre nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti si ritiene ancora possibile rinvenire una natura transattiva come suggerisce l'espresso riferimento alla stipula di un atto negoziale ai sensi del comma 5 dell'art. 182 *ter* L.F.

In ogni caso, a prescindere dall'adesione ad un'ipotesi ricostruttiva piuttosto che all'altra, l'analisi sulla natura giuridica dell'istituto coinvolge necessariamente la questione della compatibilità della transazione fiscale con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, trattandosi di un istituto che consente all'Amministrazione finanziaria di "concordare" con il contribuente l'ammontare del tributo e le modalità di adempimento.

Come noto, infatti, nella materia tributaria vige il principio di indisponibilità²⁶ dell'obbligazione il cui fondamento è rinvenibile, secondo la dottrina più autorevole, nel dettato costituzionale (artt. 23, 53, 2 e 3 Cost.)²⁷.

Il fondamento del principio di indisponibilità, invero, si ravvisa innanzitutto nel principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.²⁸, in ragione del

in *Giur. comm.*, 2008, 296; M. VITIELLO, *L'istituto della transazione fiscale*, in S. Ambrosini, P. G. Demarchi e M. Vitiello, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale*, Bologna, 2009, 267 e ss.; cfr. Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 40 del 18 aprile 2008 e Risoluzione n. 3/E del 5 gennaio 2009.

²⁶ È possibile individuare diversi orientamenti in dottrina che tendono a riconoscere la fonte del principio di indisponibilità del credito tributario alternativamente in norme costituzionali ovvero in norme di rango ordinario. Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, 2010; F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche e le loro vicende*, in AA.VV., A. Fantozzi (a cura di) *Diritto tributario*, 2014, p. 484 ss.; E. STASI, *La transazione fiscale, in il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2008, p. 735; M. CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2012, p. 1148; M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, op. cit., 2017; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Roma, 2007, pp. 121 ss., che incentra il concetto di indisponibilità del credito tributario sul principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost. Sul punto si veda P. BORIA, *Diritto Tributario*, Torino, 2019, p. 354 per il quale "l'indisponibilità si risolve nella limitazione di una o più facoltà e poteri relativi al contenuto di una determinata situazione giuridica soggettiva e, principalmente, della facoltà di cessione, rinuncia, rifiuto, transazione o compensazione; pertanto, con riferimento alla potestà d'imposizione e all'obbligazione tributaria, il vincolo dell'indisponibilità esprime l'incompatibilità di qualsiasi manifestazione di poteri dispositivi con la disciplina del tributo e, quindi, l'irrinunciabilità all'esercizio dei propri poteri da parte del soggetto attivo del rapporto d'imposta".

²⁷ Cfr. V. FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del "credito" tributario: dalla tradizione alle nuove "occasioni" di riduzione "pattizia" del debito tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, 498: "La transazione fiscale è, quindi, dotata di una chiara copertura legislativa in ordine, quantomeno, all'an e quando (ma non al quantum, però) e senza dubbio la sua perfezione, da collocarsi nella fase della riscossione del tributo, garantisce la soddisfazione di esigenze sia private che pubbliche di rango costituzionale". Sul punto si veda altresì P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016.

²⁸ Per approfondimenti in materia di riserva di legge si veda: A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 9; A. FEDELE, *Art. 23 Cost.*, in *Comm. Cost.* Branca, Bologna-Roma, 1978; A. FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario diretto da A. Amatucci*, vol. I, tomo I, Padova, 1994, pp. 157 ss.; L. CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in *Il diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, pp. 139 ss.; S. CIPOLLINA, *La*

quale l'an e il *quantum* del tributo devono essere determinati solo dalla legge. Ne consegue che in questa prospettiva è esclusa ogni possibile ingerenza amministrativa volta alla definizione del prelievo e alla rinuncia di un credito sorto e disciplinato *ex lege*²⁹.

La vigenza di tale principio limita fortemente l'agire dell'Amministrazione finanziaria in quanto quest'ultima dovrebbe limitarsi ad applicare rigorosamente le norme sostanziali e procedurali a tutela dell'interesse fiscale dello Stato-comunità, senza poter rinunciare ai propri crediti.

Ove così non fosse, infatti, risulterebbe leso il principio costituzionale in virtù del quale tutti devono contribuire alla spesa pubblica in quanto il mancato o ridotto pagamento delle imposte da parte di un contribuente determina automaticamente un ingiusto aggravio del carico fiscale per gli altri consociati³⁰. In questa prospettiva, dunque, la rinuncia totale o parziale dell'Amministrazione finanziaria ai propri crediti determinerebbe una traslazione della quota rimasta insoddisfatta sugli altri contribuenti e una violazione del principio di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*³¹.

Il corollario preminente di tale impostazione è individuabile nell'as-

riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone, C. Berliri, Napoli, 2006, pp. 163 ss.

²⁹ A. FEDELE, *La riserva di legge*, in *Comm. Cost. Branca*, Roma, 1978; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, pp. 78 e ss.

³⁰ Per approfondimenti sul principio di capacità contributiva si rinvia a: I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1966, *passim*; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *D. disc. priv.*, sez. comm., II, Torino, 1987, *passim*; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, vol. V, Roma, 1988, 2; Id., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim*; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 4 ss.; G. GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone, C. Berliri, Napoli, 2006, p. 27. Per una analisi del principio di capacità contributiva come limite "relativo" in quanto oggetto di bilanciamento con altri valori costituzionali egualmente meritevoli di tutela quali, in particolare, l'interesse fiscale dello Stato comunità ad apprendere le risorse necessarie al suo funzionamento ed il principio di eguaglianza sostanziale sancito dall'art. 3, c. 2, Cost., si veda: A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 21 ss.; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, *passim*; Id., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, p. 77; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, *passim*; G. FALSITTA, *Art. 53*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, Tomo 1, Milano, 2011, p. 189.

³¹ Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per il Piemonte, parere n. 15/2007 in cui i Giudici precisano che "il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53, comma 1) ed imparzialità nell'azione della Pubblica amministrazione (art. 97), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari. Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta dunque derogabile soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli artt. 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore".

senza di discrezionalità dell'agire dell'Amministrazione pubblica, potendosi quest'ultima limitare ad applicare ed interpretare le norme tributarie³².

Secondo altro orientamento, invece, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria troverebbe la propria fonte normativa solo in una disposizione di rango ordinario³³ e pertanto sarebbe superabile da successive disposizioni normative di pari rango³⁴.

Tuttavia, in dottrina³⁵ si è tentato di trovare una valida giustificazione alla deroga del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria ritenendo che l'art. 182 *ter* L.F. prevede in capo all'Amministrazione finanziaria una discrezionalità limitata e vincolata alle condizioni previste *ex lege* e, inoltre, opererebbe un bilanciamento con altri interessi costituzionalmente tutelati, quali l'effettività della pretesa fiscale, l'efficienza della pubblica amministrazione nonché la tutela dei livelli occupazionali³⁶.

³² Sul tema della discrezionalità dell'Amministrazione si rinvia a M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, 2018, p. 18; G. DI TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, 2012.

³³ Il fondamento della indisponibilità dell'obbligazione tributaria sarebbe rinvenibile nell'art. 49, R.D. n. 827/1924. Tale impostazione sarebbe stata, peraltro, avallata dalla Suprema Corte di cassazione con la sentenza 16 marzo 2001, n. 12314. Cfr. l'Agenzia delle entrate, Circolari 4 marzo 2005, n. 8/E, e 18 aprile 2008, n. 40/E.

³⁴ Per maggiori approfondimenti sul punto, si rinvia a S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, p. 238; E. MATTEI, *La transazione fiscale nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in AA.VV., L. Ghia, C. Piccininni, F. Severini (a cura di) *Trattato delle procedure concorsuali*, 4, 2011, pp. 718 e 719; G. VERNA, *La transazione fiscale quale sub-procedimento facoltativo del concordato preventivo, in il fallimento e le altre procedure concorsuali*, n. 6/2010, p. 714; A. LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corr. Trib.*, n. 9/2009, p. 706; D. STEVANATO, *Conferme sull'indisponibilità del credito tributario come regola di contabilità pubblica*, in *Dialoghi Tributari*, n. 3/2008, p. 7 ss.; L. MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi generali del concorso*, in *Quaderni di giurisprudenza*, 2007, p. 26.

³⁵ Si veda G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 436: la transazione fiscale costituisce "il banco di prova del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria". Per una completa analisi della nozione del principio di indisponibilità si veda AILENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, p. 37 e ss., il quale conclude, infine, che esso è derogabile da legge ordinaria, perché detta legge, in quanto procedurale, assicura la discrezionalità "tecnica" dell'Amministrazione sufficiente per escludere che essa possa rinunciare interamente al credito.

³⁶ Sui vincoli costituzionali che pongono un limite al legislatore si rinvia a S.F. COCIANI, *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8/2004, p. 823; G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8/2004, p. 889; G. GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone, C. Berliri), 2006, p. 31; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone, C. Berliri), 2006, p. 11; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone, C. Berliri), 2006, p. 46; P. BORJA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone, C. Berliri), 2006, p. 64; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, 2007, p. 82; I. MANZONI, G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, 2007, p. 40.

Difatti, si ritiene che la legittimità costituzionale della transazione fiscale discenda dalla *ratio* dell'istituto, essendo quest'ultimo uno strumento in grado di attuare un prelievo commisurato all'effettiva capacità contributiva dell'impresa in crisi ed evitarne il fallimento.

Tale ricostruzione è altresì avvalorata dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale che, con riguardo alle disposizioni in materia di condoni, ha riconosciuto la legittimità della rinuncia al credito tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria, purché si tratti di situazioni eccezionali disposte sulla base di procedure e condizioni predefinite *ex lege*³⁷.

L'art. 182 *ter* L.F., pertanto, è stato considerato costituzionalmente legittimo in quanto lo stato di crisi dell'imprenditore rappresenterebbe una situazione eccezionale in forza della quale gli Uffici sono chiamati a bilanciare l'esigenza di attuazione di un prelievo fiscale con quelle di efficienza del proprio operato e di tutela del complesso aziendale, all'interno del quale coesistono interessi sociali ed economici.

Alla luce di queste osservazioni, si è tentato di superare i sospetti di illegittimità costituzionale della transazione fiscale connessi all'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, elaborando la teoria della cd. "disponibilità controllata"; in ragione della quale, l'Amministrazione finanziaria sarebbe legittimata ad operare una valutazione solo sulle effettive possibilità di riscossione del credito in relazione alla concreta situazione economica e finanziaria dell'impresa in crisi e sulla convenienza della proposta per l'Erario³⁸.

In considerazione di quanto esposto, pare dunque che siano stati superati i profili dubbi sulla legittimità costituzionale della normativa, attribuendo

³⁷ Cfr., *ex multis*, C. cost., 23.7.1980, n. 119; C. cost., 26.2.1981, n. 33; C. cost., 7.7.1986, n. 172; C. cost., 23.7.1992, n. 361; C. cost., 13.7.1995, n. 321; C. cost., 16.12.2004, n. 433; C. cost., 7.7.2005, n. 305; C. cost., 13.7.2007, n. 270. In dottrina si rinvia a G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il fisco*, 2003, 794; FANTOZZI, A., *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 200; M. BASILAVECCHIA, *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in *Riv. dir. fin.*, 1988; E. DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Il fisco*, 2003.

³⁸ Secondo autorevole dottrina la novella del 2016 ha introdotto una regola endofallimentare che ha parificato il creditore Erario a tutti gli altri creditori ipotecari e privilegiati ed in proposito è sufficiente ribadire che la modifica ha scolpito un criterio legislativo che orienta le valutazioni dell'Amministrazione finanziaria in base ad un criterio oggettivo, preclude valutazioni discrezionali in senso stretto – trasformando il relativo potere Amministrazione finanziaria da discrezionale a vincolato – e che è valso altresì a ridimensionare i dubbi di legittimità costituzionale sollevati nel passato, F. Paparella, *L'esperienza infinita della transazione fiscale tra natura giuridica dei rapporti e successione delle leggi nel tempo: le Sezioni Unite si esprimono anche sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1/2022, 20. Cfr. G. Falsitta, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 1047, nonché i contributi di M. ALLENA, *Profili costituzionali della transazione fiscale*, e G. MARINI, *Indisponibilità e transazione fiscale*, compresi nel volume AA.VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, pp. 1 e 566.

rilievo al bilanciamento tra interesse fiscale e i valori economico-sociali costituzionalmente tutelati dalla transazione fiscale; e ciò sembrerebbe confermato altresì dalla attuale disciplina che, seppur innovativa, non incide sugli elementi essenziali dell'istituto, risultando caratterizzata da una limitata disponibilità dell'obbligazione tributaria e da una vincolata attività amministrativa, a tutela degli interessi costituzionali suesposti.

3. La disciplina giuridica attualmente vigente

Alla luce di quanto sopra esposto, superata la diatriba circa la legittimità costituzionale dell'istituto e la compatibilità con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, occorre fornire un inquadramento sistematico della transazione fiscale sulla base del quadro normativo attualmente vigente³⁹.

La disciplina normativa, recepita nel Codice della crisi e dell'insolvenza, prevede che l'impresa in crisi possa presentare all'Amministrazione finanziaria una proposta di transazione fiscale per il pagamento, in misura parziale o in forma dilazionata, dei tributi nell'ambito di un concordato o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti.

La procedura in esame impone all'Amministrazione finanziaria di svolgere un procedimento istruttorio, esaminando la proposta e la documentazione presentata dall'imprenditore, in qualità di soggetto attivo del rapporto tributario.

È, infatti, noto che non soltanto l'Amministrazione finanziaria sia titolare dell'obbligazione tributaria ma sia altresì investita del potere di operare per la gestione e la tutela della funzione fiscale. Si tratta di una attività improntata essenzialmente al perseguimento dell'interesse pubblico primario (interesse fiscale dello Stato comunità) ed eventuali margini di scelta nella attuazione dei poteri conferiti non esprimono valutazioni discrezionali, bensì soltanto modalità di esercizio del potere della pubblica amministrazione, coerentemente con quanto esposto nel paragrafo precedente in relazione alla natura dell'obbligazione.

Ne consegue che, in ragione di tale attività, al ricorrere di una serie di condizioni di soddisfacimento minimo, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate può esprimere il proprio consenso o diniego alla proposta di transazione attraverso la sottoscrizione di un apposito atto.

In particolare, l'art. 182 *ter* L.F. dispone che nel caso in cui il credito

³⁹ Per una ricostruzione esaustiva dell'evoluzione dell'istituto, si rinvia a M. ALLENA, *La transazione fiscale dalla legge fallimentare al codice della crisi d'impresa*, in *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, 2020, pp. 161 e ss.

erariale sia assistito da privilegio, il piano concordatario deve prevederne la soddisfazione in misura non inferiore a quella ottenibile in sede di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni e ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, sulla base di una attestazione di un professionista terzo e indipendente⁴⁰.

In ogni caso, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori rispetto agli altri crediti che vantino una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli dell'Agenzia.

Diversamente per i crediti chirografari la norma stabilisce che il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.

In sostanza, l'Agenzia delle Entrate ed il concessionario alla riscossione non pongono in essere un atto di accettazione della proposta ma si limitano ad esprimere il proprio voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori ove, al pari di tutti gli altri creditori, concorrono alla formazione della maggioranza concordataria⁴¹.

Sul punto, occorre precisare che l'art. 3, comma 1 *bis*, D.L. n. 7 ottobre 2020, n. 125, disposizione inserita in sede di conversione dalla L. 27 dicembre 2020, n. 159, ha apportato rilevanti modifiche agli artt. 180, comma 4, e 182 *bis*, comma 4, della Legge fallimentare, introducendo la possibilità di omologa da parte del Tribunale (cd. *cram down*), rispettivamente, della domanda

⁴⁰ Il legislatore ha attribuito un ruolo di primario rilievo all'attestazione dei professionisti. Si tratta di professionisti chiamati ad attestare la veridicità dei dati aziendali forniti e l'attuabilità dell'accordo, al fine di rafforzare la credibilità degli impegni assunti dal debitore nei confronti dei propri creditori e dei terzi. In considerazione dell'importanza dell'attestazione, il professionista deve essere dotato di particolari competenze tecniche ed essere indipendente per assolvere con trasparenza e terzietà al proprio ruolo, in ossequio a quanto previsto ai sensi dell'art. 2399 c.c. per i membri del collegio sindacale delle società di capitale. Dal punto di vista soggettivo, è richiesto che l'attestatore non abbia rapporti personali e/o professionali con l'impresa contribuente che presenta il piano o l'accordo. Nella circolare n. 34/E del 29 dicembre 2020 l'Amministrazione finanziaria chiarisce che per quanto concerne i rapporti personali "devono ritenersi ostativi, oltre a quelli previsti dal suddetto articolo 2399, c.c., anche le ulteriori situazioni che presentano con gli stessi profili di sostanziale identità. In tale ambito può, ad esempio, ricomprendersi la sussistenza di rapporti professionali abituali con il consulente dell'imprenditore che ha predisposto il piano", dovendo intendersi l'indipendenza in senso sostanziale, così da garantire l'autonomia di giudizio e l'indipendenza economica dell'attestatore rispetto al debitore.

⁴¹ Tale nuova disciplina, in gergo conosciuta come *cram down*, anticipa di fatto l'entrata in vigore di un istituto inizialmente previsto, nell'ambito del nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolenza, a far data dal 1° settembre 2021. Tuttavia, in considerazione della situazione di crisi economica per le imprese determinata dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, il legislatore ha ritenuto opportuno introdurre anche nella Legge fallimentare, e sino all'entrata in vigore del nuovo codice, una norma procedimentale avente analogo ratio e finalizzata a superare ingiustificate resistenze, opposte talvolta dagli enti impositori (agenzie fiscali e enti di previdenza) alle proposte dei debitori di soluzioni concordate alla crisi di impresa.

di concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione dei debiti anche in "mancanza di voto" e in "mancanza di adesione" dell'Amministrazione finanziaria o dagli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie⁴².

Ne consegue che il legislatore ha inteso superare eventuali reticenze dell'Amministrazione finanziaria, traslando i poteri e le valutazioni a quest'ultima attribuiti dalla legge in capo al Tribunale che, in sede di omologa, deciderà in modo autonomo e indipendentemente dalla posizione del creditore.

3.1. Il cd. *cram down* e la valutazione dell'Amministrazione finanziaria

L'evoluzione del trattamento dei crediti fiscali nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione (dall'originaria transazione dei ruoli alle ultime modifiche introdotte dal legislatore con il nuovo Codice della crisi d'impresa) evidenzia la costante preoccupazione del legislatore di ampliare l'ambito di applicazione dell'istituto in esame e di incentivarne l'utilizzo da parte del contribuente, modificando nel tempo il ruolo assunto dall'Amministrazione finanziaria creditrice.

In tale ottica, il legislatore ha introdotto la possibilità di procedere all'omologa dell'accordo anche in assenza di una esplicita valutazione da parte dell'Erario⁴³.

Trattasi di una previsione che è destinata a configurarsi quale omologazione forzata da parte del Tribunale, al verificarsi di una duplice condizione che ricorre laddove l'adesione del Fisco sia decisiva al fine del raggiungimento del 60% dei crediti e, allo stesso tempo, il soddisfacimento dei crediti sia più conveniente rispetto all'eventuale alternativa liquidatoria, sulla base delle risultanze della relazione di un professionista indipendente.

In tale senso, l'istituto sarebbe qualificabile come strumento di composizione della crisi volto a tutelare l'interesse concorsuale alla conservazione dell'attività d'impresa, a discapito dell'interesse fiscale dello Stato⁴⁴.

⁴² La L. 27 novembre 2020, n. 159, di conversione del D.L. n. 125/2020, ha introdotto importanti novità alla legge fallimentare, anticipando, attraverso le modifiche apportate agli articoli 180, 182-bis e 182-ter, L.F., l'entrata in vigore delle disposizioni relative alla transazione fiscale e contributiva previste dall'art. 48, comma 5, del Codice della crisi d'impresa.

⁴³ È bene evidenziare che l'art. 48 del Codice della crisi d'impresa, avente ad oggetto l'omologazione del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, al comma 5 stabilisce che *"il Tribunale omologa gli accordi di ristrutturazione o il concordato preventivo anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui agli artt. 57, comma 1, 60 comma 1, e 109, comma 1, e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta Amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria"*.

⁴⁴ Cfr. Cass., SS.UU., 25 marzo 2021, n. 8504; A. CARINCI, *Il diniego di transazione fiscale nel prisma del nuovo Codice sulla crisi di impresa*, in *Il fisco*, n. 23/202, p. 2243.

In sostanza, la disposizione normativa in commento introduce la possibilità che il Tribunale proceda all'omologa anche in mancanza di voto dell'Amministrazione finanziaria o degli enti previdenziali ed assistenziali laddove l'adesione da parte dei predetti enti sia determinante ai fini del raggiungimento delle maggioranze di cui all'art. 177 L.F., e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione dell'attestatore, la proposta di soddisfacimento del Fisco e/o degli enti previdenziali è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria⁴⁵.

Parimenti, nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti, il comma quarto dell'art. 182 *bis*, L.F. (oggi trasfuso nell'art. 88 del Codice della crisi) prevede la possibilità per il Tribunale di omologare l'accordo in "mancanza di adesione" dell'Erario e degli enti di previdenza obbligatoria quando la predetta adesione sia decisiva ai fini del raggiungimento della percentuale del 60% dei creditori aderenti, richiesta dal primo comma del medesimo art. 182 *bis* L.F. ai fini della conclusione degli accordi.

Stante l'assenza di un dettato normativo chiaro ed esaustivo, l'ambito di applicazione del suddetto intervento legislativo è stato oggetto di differenti orientamenti giurisprudenziali ritenendo, alternativamente, che il *cram down* fosse ammesso soltanto laddove l'Amministrazione non avesse espresso il proprio voto ovvero anche in caso di diniego espresso da parte del creditore pubblico.

La diversità di orientamenti ha trovato origine da un'analisi testuale della disposizione che in materia di concordato preventivo fa espressamente riferimento ad una ipotesi di "*mancanza di voto*" mentre, nel caso di accordi di ristrutturazione dei debiti, il legislatore utilizza il sintagma "*mancanza di adesione*".

Al riguardo, occorre precisare che il legislatore è nuovamente intervenuto il legislatore sul tema del *cram down* fiscale e previdenziale. In particolare, il D.L. n. 118 del 24 agosto 2021 ha previsto, all'art. 20, comma 1, lett. a), che le parole "il tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza

⁴⁵ L'introduzione di tale norma ha avuto l'intento di eliminare una delle più rilevanti criticità applicative dell'istituto della transazione fiscale. Si tratta di criticità operative espresse altresì dalla stessa Agenzia delle Entrate con la circ. 23 luglio 2018, n. 16/E secondo cui il soddisfacimento dell'Erario deve essere più conveniente di quello derivante dalla liquidazione giudiziale ed evitare il fallimento delle imprese. Ed invero, nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 14/2019, si specifica che l'obiettivo delle modifiche sia quello di superare ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate, spesso registrate nella prassi e non vi è dubbio che tali resistenze possono concretizzarsi sia qualora l'ente creditore dilazioni oltre misura la risposta alla proposta di transazione, sia qualora esso la rigetti espressamente. In tale contesto, il c.d. *cram down* fiscale e contributivo è stato introdotto con l'intento di evitare che l'inerzia dell'ente creditore (Fisco) possa ostacolare il raggiungimento di soluzioni alternative alla liquidazione dell'impresa, laddove queste ultime possano essere considerate maggiormente convenienti.

di voto” siano sostituite con “il tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza di adesione”.

Tuttavia, nonostante tale intervento legislativo abbia posto fine all’acceso dibattito circa l’applicazione del nuovo istituto soltanto in caso di mancanza di voto ovvero anche in caso di diniego espresso da parte del creditore pubblico, derivante, come osservato, dalla differente formulazione della norma prevista per il concordato preventivo (“*mancanza di voto*”) rispetto agli accordi di ristrutturazione dei debiti (“*mancanza di adesione*”), la giurisprudenza di merito ha registrato orientamenti interpretativi oscillanti.

3.2. La giurisprudenza di merito in relazione al cd. *cram down* dell’Amministrazione finanziaria

L’introduzione della disciplina sul *cram down*, come anticipato, ha determinato una serie di interventi giurisprudenziali in ordine al corretto ambito di applicazione della stessa.

Secondo l’orientamento più restrittivo, l’omologa del Tribunale avverrebbe solo in assenza di voto da parte dell’Amministrazione finanziaria e non anche in caso di voto contrario⁴⁶. In altri termini, la *ratio* della novella sarebbe quella di introdurre una norma parasanzionatoria, volta a condannare l’inerzia dell’Amministrazione finanziaria.

Dottrina e giurisprudenza, invero, hanno ritenuto in taluni casi che si potesse procedere all’omologa soltanto in assenza di votazione da parte dell’Amministrazione finanziaria e, in altri casi, anche ove sussista un giudizio negativo da parte del medesimo ente⁴⁷.

Secondo un orientamento, che possiamo qualificare estensivo, il potere/dovere di omologa da parte del Tribunale sussiste anche a seguito del voto

⁴⁶ Si veda Tribunale di Bari, decreto del 18/1/2021 ove è stato statuito che “*deve evidenziarsi che nel caso di specie la novella non possa ritenersi applicabile, riferendosi la norma all’ipotesi della mancanza di voto da parte dell’amministrazione finanziaria e non includendo quindi –in modo chiaro ed univoco e senza che possano sorgere dubbi interpretativi sul punto– l’ipotesi della espressione di un voto contrario, come appunto avvenuto in questo caso. La tesi contraria, propugnata in alcuni scritti dottrinali, non è condivisa dal Collegio, sia in considerazione del noto principio in claris non fit interpretatio, in ragione dell’univoco tenore letterale della norma, sia perché propugnatrice di un trattamento differenziato irragionevole per i creditori concordatari ammessi al voto, in quanto solo il voto contrario dell’amministrazione finanziaria (o dell’ente gestore di forme di previdenza o assistenza obbligatorie) sarebbe superabile dal Collegio con la valutazione di cui all’art. 180 l.f. e non invece il voto contrario di un altro creditore*”.

⁴⁷ Sul punto si veda, Tribunale di Venezia, decreto del 11/7/2019 in virtù del quale è pacifico che perfino il voto favorevole dei creditori sulla proposta è inidoneo a vincere l’impedimento all’omologa, costituito dalle eventuali condotte decettive poste in essere dal debitore in corso di procedura, o anche prima di questa, se già pianificate e programmate per produrre i loro effetti, se già pianificate e programmate per produrre i loro effetti in occasione o in funzione della procedura: cfr. Cass. nn. 15695/2018, 25165/2016, 14552/2014.

negativo e del rigetto dell'adesione da parte del Fisco e degli altri enti⁴⁸. Il *cram down* fiscale e previdenziale sarebbe quindi ammesso anche nell'ipotesi di diniego espresso manifestato dai creditori pubblici. Tale orientamento risulta maggioritario sia in dottrina⁴⁹ che in giurisprudenza⁵⁰.

A sostegno di tale interpretazione, occorre rappresentare che la Relazione Illustrativa al D.Lgs. n. 14/2019 evidenziava come la predetta norma fosse stata introdotta “*al fine di superare ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate, spesso registrare nella prassi*” dall'Amministrazione finanziaria e dagli enti previdenziali.

Il nuovo istituto della transazione fiscale è stato, infatti, introdotto con un duplice obiettivo di: *i.* evitare che i creditori pubblici continuino ad impiegare tempi irragionevoli ed incompatibili con il percorso risanatorio del debitore per pronunciarsi sulle proposte di transazione; *ii.* impedire che alcune di queste vengano rigettate sebbene convenienti per l'Erario.

Ne consegue che soltanto una interpretazione estensiva consente di garantire l'utilità della nuova norma⁵¹.

⁴⁸ Cfr. A. DANOVI, D. GIUFFRIDA, *Cram down fiscale e previdenziale*, in *Nuova transazione fiscale*, a cura di A. Danovi, G. Acciaro, Milano, 2021, pp. 41 e ss.; G. ANDREANI, *Le nuove norme della L. fallimentare sulla transazione fiscale*, in *Il Fallimentarista*, gennaio 2021. Sul punto si è altresì espresso il Tribunale di Milano con decreto del 3/6/2021 con cui ha omologato una transazione fiscale con la quale una società aveva offerto di soddisfare i crediti tributari, pari al 99% dei debiti complessivi, nella misura del 5,4%, percentuale comunque maggiore da quella ottenibile dalla liquidatoria fallimentare. Si veda, inoltre, Tribunale di Genova, decreto del 13/5/2021; Tribunale di La Spezia, decreto del 14 gennaio 2021.

⁴⁹ L. GAMBÌ, *Questioni aperte sul cram down nella transazione fiscale*, in *Il Fallimentarista*, gennaio 2021; L. CALÒ, *La transazione fiscale e contributiva in mancanza di adesione da parte dell'Agenzia delle entrate e degli istituti previdenziali*, in *Il Fallimentarista*, gennaio 2021; L. GAMBÌ, *Alcune note sul nuovo cram down nella transazione fiscale e contributiva*, 13 gennaio 2021, in *ilcaso.it*; A. DANOVI, D. GIUFFRIDA, *Cram down fiscale e previdenziale*, in *Nuova transazione fiscale*, a cura di A. Danovi, G. Acciaro, Milano, 2021, 41 e ss.; E. DE MITA, *Con la nuova transazione al centro l'interesse fiscale*, in *Il Sole 24 ore*, febbraio 2021; G. ANDREANI, F. CESARE, *Il voto espressamente negativo come presupposto del cram down fiscale*, in *www.ilcaso.it*, 2 marzo 2021; D. GIUFFRIDA, A. TURCHI, *Cram down fiscale e voto negativo dell'amministrazione finanziaria: Tribunale di Forlì, 16 marzo 2021*, in *ilcaso.it*; F. SANTANGELI, *Note sul nuovo ruolo del tribunale come giurisdizione di merito nel trattamento dei crediti tributari e contributivi nel codice della crisi di impresa e dell'insolvenza ed in più recenti disposizioni legislative*, 18 marzo 2021, in *ilcaso.it*; D. GIUFFRIDA, A. TURCHI, *Diniego di transazione fiscale e cram down tra dottrina e giurisprudenza*, in *Diritto della crisi*, maggio 2021.

⁵⁰ Cfr., in particolare, Trib. La Spezia del 14 gennaio 2021; Trib. di Forlì del 15 marzo 2021; Trib. di Teramo del 19 aprile 2021; Trib. La Spezia, del 25 novembre 2021; Trib. di Genova del 13 maggio 2021; Trib. di Pescara del 27 maggio 2021; Trib. di Roma del 31 maggio 2021; Trib. di Roma del 30 giugno 2021.

⁵¹ Sul punto, si veda il Tribunale di Como che con decreto del 1° dicembre 2021 ha superato il voto negativo dell'Agenzia delle entrate (anche in virtù delle modifiche e della *ratio legis* della novella del D.L. n. 118/2021) ed ha omologato il concordato preventivo di una società. In primo luogo, i giudici si sono interrogati circa l'applicabilità dell'art. 180, quarto comma, L.F., come modificato dal legislatore, alle procedure in corso alla data di entrata in vigore della legge di

Assecondando tale orientamento, ogni diversa interpretazione della locuzione “mancanza di voto” o “mancanza di adesione” annullerebbe la portata riformatrice del nuovo precetto normativo, introdotto con l'intento specifico di superare le resistenze mostrate dall'Amministrazione finanziaria in sede di approvazione della transazione fiscale.

Pertanto, qualora il trattamento dei crediti erariali oggetto della proposta sia considerato maggiormente favorevole rispetto all'alternativa liquidatoria e il voto dell'Amministrazione sia determinante ai fini del raggiungimento della maggioranza qualificata richiesta, l'organo giudicante può procedere alla omologazione.

Orbene, in considerazione dell'innovazione introdotta nell'ordinamento dal cd. *cram down*, è evidente che al Tribunale è attribuito in sede di omologa un ruolo di notevole rilievo, essendo chiamato ad effettuare una valutazione della fattispecie concreta ed assumere la medesima funzione che spetterebbe ai soggetti contraenti⁵².

In altri termini, in caso di mancata adesione del creditore erariale – al ricorrere delle circostanze previste *ex lege* – il Tribunale d'ufficio opera una valutazione autonomo e distinta rispetto a quella che avrebbe dovuto essere

conversione del D.L. n. 118/2021 e soprattutto alla sua applicabilità in relazione alla fase in cui si trova la procedura, essendo nel caso di specie iniziata nel 2018, ossia molto prima dell'entrata in vigore, avvenuta il 25 agosto 2021, dell'art. 20, comma 1, lett. a), del D.L. n. 118/2021. I giudici ritengono che con riferimento alla novella siano molteplici le considerazioni per ritenere la norma come processuale e, pertanto, applicabile anche alle procedure pendenti in cui sia esaurita la fase dell'omologazione. Successivamente, il collegio ha ritenuto preferibile l'interpretazione estensiva sull'applicazione del *cram down*, in quanto “*più conforme non solo al dato letterale ma anche alla ratio legis della novella del D.L. n. 118/2021, che è quella di agevolare l'accesso delle imprese alle procedure concorsuali e favorire l'approvazione (...) dei concordati preventivi (...) nonostante l'inerzia o il voto negativo dell'Erario/Ente previdenziale che, tra i maggiori creditori delle imprese in difficoltà, ha assunto solitamente un ruolo di ingiustificato veto alle soluzioni concordate*”.

⁵² Il Tribunale esprime una valutazione di merito attinente alla convenienza dell'adesione che certa dottrina accosta alla giurisdizione di merito di cui all'art. 7, comma 6, del codice del processo amministrativo, nel quale si stabilisce che laddove “esercita giurisdizione con cognizione estesa al merito...il giudice amministrativo può sostituirsi all'amministrazione”. Dunque, “al giudice ordinario viene attribuito, in sede di omologa degli accordi di ristrutturazione o del concordato preventivo, un potere di intervento sostitutivo delle determinazioni amministrative che, peraltro, non invade insindacabili sfere di discrezionalità amministrativa, venendo qui in rilievo valutazioni vincolate o, tutt'al più, di carattere tecnico. Qui ci troviamo di fronte a vicende talmente delicate che ben si giustifica la scelta del legislatore di disinnescare ogni possibile rischio derivante da atteggiamenti dilatori o da rigidi ed immotivati dinieghi”. F. SANTANGELI, *Note sul nuovo ruolo del tribunale come giurisdizione di merito nel trattamento dei crediti tributari e contributivi nel codice della crisi di impresa e dell'insolvenza ed in più recenti disposizioni legislative*, *Judicium*, 19/3/2021, p. 2.

di competenza dell'Amministrazione creditrice⁵³, in deroga ai principi generali in materia di negozi bilaterali⁵⁴.

4. La compatibilità del *cram down* con la giurisprudenza comunitaria in materia di aiuti di stato

In considerazione della ricostruzione normativa operata, l'introduzione del *cram down* desta alcuni dubbi circa la compatibilità di una specifica transazione fiscale, omologata dal Tribunale in assenza di adesione dell'Amministrazione creditrice, con l'ordinamento europeo e, nello specifico, con la disciplina prevista in tema di un aiuto di Stato⁵⁵.

L'omologa del concordato o dell'accordo in assenza di voto da parte dell'Ufficio, in astratto, potrebbe configurare un vantaggio per l'impresa, in assenza di una presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria che, invece, in qualità di creditore deve valutare la convenienza della proposta sotto molteplici aspetti.

Come noto, l'esercizio della funzione fiscale nazionale risulta spesso condizionato al rispetto di taluni principi propri dell'Unione europea, sulla base di una integrazione giuridica ormai consolidata, che impone al diritto interno di adeguarsi ai modelli giuridici sovranazionali, finalizzati ad una crescita economica ed espressivi dei principi posti a tutela della libera concorrenza⁵⁶.

⁵³ L'Autorità giudiziaria dovrà effettuare una valutazione in ordine alla maggior convenienza della proposta concordataria rispetto all'alternativa liquidatoria, da valutarsi sulla base delle risultanze della relazione del professionista attestatore e di ogni altro elemento acquisito al procedimento, in primo luogo la relazione *ex art. 172 L. Fall.* del Commissario Giudiziale. Si tratta di un sindacato che si sviluppa a partire dall'esame del voto negativo espresso e dalla sua motivazione nella considerazione che le scelte dell'Erario, diversamente da ogni altro creditore privato, sono soggette al sindacato giurisdizionale, in quanto non sono espressione di mere scelte egoistiche, ma di tutela di interessi collettivi e nel rispetto del buon andamento della pubblica amministrazione. Cfr. Tribunale di Genova, decreto del 13/5/2021.

⁵⁴ GIULIO ANDREANI, ANGELO TUBELLI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa*, 2020, p. 200.

⁵⁵ Per una ricostruzione completa ed esaustiva in materia di aiuti di Stato si rinvia a R. MICELI, *The Role of State Aid in the European Fiscal Integration*, 2022.

⁵⁶ R. MICELI, *La funzione degli aiuti di Stato europei nella fiscalità del XXI secolo*, in *Studi Tributari Europei* n. 11/2021, pp. 22 e ss. In particolare, l'Autore rileva come “con la disciplina degli aiuti di Stato si regola un tema centrale per un progetto economico: il rapporto Stato – mercato. In tale formula di sintesi si racchiudono riflessioni molto profonde che qualificano – secondo diversi paradigmi, emersi nell'evoluzione del pensiero economico moderno – la relazione tra l'economia e il diritto sulla base degli obiettivi che ogni sistema intende raggiungere. Attraverso la declinazione della disciplina degli aiuti di Stato si esprime, conseguentemente, la scelta che l'Unione europea ha effettuato in merito al tema generale dell'intervento dello Stato nell'economia (il noto tema Stato/mercato). Al contempo, con riferimento alla struttura normativa, la disciplina europea degli aiuti di Stato si presenta in grado di contenere al suo interno una serie di soluzioni che l'evoluzione del pensiero ha reso possibili sulla base della disciplina esistente”.

In ragione di ciò, sebbene la disciplina degli aiuti di Stato di cui agli artt. 107, 108 e 109 TFUE non sia rivolta esclusivamente alla materia tributaria, quest'ultima ne risulta fortemente condizionata in quanto idonea ad incidere sulle scelte di politica fiscale dei singoli Stati.

Invero, negli ultimi vent'anni la disciplina degli aiuti di Stato ha gradualmente assunto il ruolo preminente di fonte giuridica dell'integrazione europea in materia di imposte dirette, evitando l'introduzione di forme selettive di vantaggio fiscale da parte degli Stati membri a favore dei singoli contribuenti.

In quest'ottica, la disciplina degli aiuti di Stato rappresenta uno strumento di integrazione e di controllo dell'operato del singolo Stato membro in materia fiscale, ponendo dei limiti idonei a condizionare fortemente le procedure di rinuncia ai crediti tributari e le relative modalità di riscossione (in virtù del principio secondo il quale la rinuncia ad un tributo equivale alla erogazione diretta di un aiuto/fondo).

Ed invero, non soltanto la disciplina degli aiuti di Stato è rivolta alle normative nazionali sostanziali ma trova altresì applicazione in relazione alle discipline procedurali, che determinano – seppur indirettamente – una riduzione del carico fiscale e un conseguente vantaggio per il contribuente beneficiario.

Ne consegue che la materia degli aiuti di Stato non è riferibile unicamente alle fattispecie agevolative e incide sia sulla disciplina dei singoli tributi sia sugli istituti preposti all'attuazione⁵⁷ degli stessi nonché sugli effetti che la normativa e il procedimento possono determinare sul mercato⁵⁸.

Tale ultimo aspetto consente di precisare che, al fine di evitare una violazione della disciplina europea in esame, occorre valutare la procedura di attribuzione di un beneficio e l'atto finale conseguente. Quest'ultimo, invero, può essere idoneo a determinare un vantaggio economico per un'impresa contribuente qualificabile alla stregua di un aiuto di Stato.

Di talché, assume rilievo l'ipotesi della transazione fiscale – inquadrabile nell'ambito delle procedure di attuazione del prelievo tributario – che, seppur dal punto di vista normativo, non determina una violazione della disciplina

⁵⁷ A tal proposito assumono rilievo tutte le procedure che incidono sulla fase di attuazione del tributo alterando il paradigma ordinario. Si tratta di una fattispecie che si verifica sia nell'ambito della transazione fiscale sia in materia di condoni.

⁵⁸ Per una analisi completa del fenomeno in esame si rinvia a R. MICELI, *La funzione degli aiuti di Stato europei nella fiscalità del XXI secolo*, in *Studi Tributari Europei* n. 11/2021, p. 27, ove è precisato che “i diversi modi in cui è stata costruita la selettività (di diritto, di fatto, materiale e territoriale) hanno conferito alla disciplina degli aiuti la funzione di paradigma generale. In relazione alla funzione tradizionale (la difesa della concorrenza nel mercato nazionale) la disciplina degli aiuti di Stato è stata rivolta principalmente alle discipline (nazionali) sostanziali e procedurali che definivano una ingiustificata sottrazione dall'ordinario onere impositivo. Il paradigma in esame è stato pertanto riferito non solo alle agevolazioni fiscali, ma anche a diversi aspetti della disciplina dei tributi, con particolare riferimento ai tributi di scopo, alla disciplina del presupposto ed alle esclusioni”. Si veda altresì A. QUATTROCCHI, *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, 2020, p. 88.

prevista dal TFUE in materia di aiuti di Stato, potrebbe generare un atto finale (omologa da parte del Tribunale) incompatibile con la suddetta disciplina.

In altri termini, l'esito della procedura di transazione può determinare un risultato contrario alla disciplina degli aiuti di Stato.

La materia degli aiuti di Stato (disciplinata ai sensi dell'art. 107 TFUE) prevede invero quale regola generale, che tali aiuti siano, in linea di principio, incompatibili con il mercato interno, fatte salve specifiche eccezioni e deroghe definite dai paragrafi 2 e 3 dello stesso articolo, introducendo in tale modo un divieto di introdurre trattamenti selettivi ingiustificati.

Stante l'assenza di una nozione generale di aiuto di Stato, la Commissione Europea ha emanato una comunicazione⁵⁹ in cui ha indicato che la *conditio sine qua non* per la sussistenza di un aiuto di Stato ricorre laddove sussistano simultaneamente i seguenti requisiti: (i) esistenza di un'attività economica; (ii) origine statale della misura; (iii) vantaggio; (iv) selettività; (v) alterazione degli scambi e idoneità a falsare la concorrenza.

Pertanto, la disciplina di cui all'art. 107 TFUE è riferibile ad aiuti concessi da parte dello Stato a talune imprese, conferendo a queste ultime un vantaggio nel mercato in cui operano che sia idoneo a falsare o minacciare di falsare la concorrenza.

La *ratio* di tale divieto rivolto agli Stati membri è quella di evitare che il supporto economico a determinate imprese o produzioni nazionali possa alterare il mercato e falsare la concorrenza.

La casistica relativa agli aiuti di Stato e la giurisprudenza della Corte di Giustizia hanno individuato nel cd. criterio del creditore privato il *discrimen* da valutare ai fini della configurazione di un aiuto di Stato nell'ambito della transazione fiscale, e più in generale della rinuncia ad un credito.

La Corte di giustizia ha più volte affrontato la tematica in esame e ha statuito che laddove la scelta dell'Amministrazione finanziaria risulti essere difforme rispetto a quella che avrebbe compiuto un creditore privato⁶⁰ in una fattispecie analoga è possibile che si configuri un aiuto di Stato.

⁵⁹ Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (2016/C 262/01).

⁶⁰ Cfr. Commissione europea, Decisione 2002/935/CE (*Grupo de Empresas Alvarez*), par. 49 ove è precisato che "il criterio del creditore privato non deve essere confuso con quello, più classico nella giurisprudenza della Corte, dell'investitore privato. La Commissione deve piuttosto verificare se lo Stato si è comportato come un diligente creditore privato che cerca di massimizzare le possibilità di recuperare il suo credito".

4.1. Il criterio del creditore privato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia

La giurisprudenza del Tribunale e della Corte di Giustizia europea hanno introdotto gradualmente un criterio per individuare il *modus operandi* che l'Amministrazione finanziaria di ogni Stato membro deve utilizzare qualora si adoperi per riscuotere crediti di propria spettanza e, nello specifico, hanno precisato che quest'ultima deve operare alla stregua di un creditore privato.

Tale criterio è altresì considerato essenziale nell'ambito della valutazione che la Commissione europea è chiamata a compiere per valutare se la fattispecie sottoposta al suo vaglio possa configurare o meno un aiuto di Stato⁶¹.

Come noto, invero, alla luce della finalità perseguita dall'art. 107 TFUE, per poter valutare se una misura è suscettibile di essere qualificata quale aiuto di Stato occorre considerare la possibilità che l'impresa beneficiaria avrebbe potuto ottenere il vantaggio conseguito anche in condizioni di mercato normali, ossia senza l'interferenza dello Stato. Proprio in relazione a tale considerazione assume rilievo il criterio dell'operatore privato in economia di mercato.

Il suddetto criterio risponde ad esigenze di razionalità economica ed è espressione del principio di parità di trattamento tra settore pubblico e privato⁶² in quanto impone all'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della riscossione dei propri crediti, di valutare tutte le informazioni che un creditore privato prudente e diligente, alle stesse condizioni, avrebbe valutato.

Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, in qualità di creditore dell'impresa in crisi, è chiamata ad effettuare un'analisi economica fondata sulle circostanze concrete, sulle possibilità effettive di riscossione e sulle tempistiche necessarie, confrontando la fattispecie in esame con situazioni comparabili (in relazione ad imprese di dimensioni paragonabili che agiscono in condizioni normali di mercato)⁶³.

In assenza di valide ragioni economiche, l'Amministrazione – rinunciando al proprio credito – finirebbe per concedere un notevole vantaggio sul mercato all'impresa debitrice beneficiaria tale da poter essere considerato un aiuto ai sensi dell'art. 107, par. 1 TFUE⁶⁴.

⁶¹ Si vedano, *ex multis*, Corte di giustizia: sentenza del 24 luglio 2003, causa C-280/00, *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, par. 84; sentenza del 30 marzo 2006, causa C-451/03, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, par. 59.

⁶² Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 21 marzo 1991, causa C-303/88, *Italia c. Commissione*, par. 20, e Tribunale dell'Unione europea, sentenza del 12 dicembre 2000, causa T-296/97, *Alitalia c. Commissione*, par. 80.

⁶³ Corte di giustizia, sentenza dell'11 luglio 1996, causa C-39/94, *SFEI e a.*, par. 60; Corte di giustizia, sentenza del 10 luglio 1986, causa 234/84, *Belgio c. Commissione*, par. 14 e Conclusioni dell'AG Jacobs presentate il 23 marzo 1994, cause riunite da C-278/92 a C-280/92, *Spagna c. Commissione*, par. 28.

⁶⁴ Sul punto, la Corte di Giustizia, Corte giust. 8 settembre 2011, in cause riunite da C78/08

Pertanto, pare evidente che in tale ambito assume rilievo l'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria sia chiamata a valutare la proposta di transazione fiscale di un'impresa, dovendo compiere una istruttoria e valutare non soltanto l'adeguatezza della documentazione prodotta ma altresì la convenienza della procedura per il fisco⁶⁵.

Sul punto, la Commissione europea, intervenuta con la Comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1 TFUE, ha chiarito che si configura un aiuto vietato anche laddove lo Stato ammetta una riduzione dell'imposta dovuta senza una giustificazione effettiva o in maniera sproporzionata. Proprio in relazione a tale fattispecie la giurisprudenza europea ha precisato i confini dell'applicazione del criterio del creditore privato in merito agli istituti di transazione fiscale previsti nei diversi ordinamenti nazionali⁶⁶.

Tale orientamento, ormai consolidato, è stato chiaramente espresso nel celebre caso *Frucona Kosice*, avente ad oggetto una transazione fiscale, nell'abito di un concordato, proposta da una società di diritto slovacco e accolta dall'Amministrazione finanziaria competente.

In tal fattispecie, la Commissione europea ha ritenuto che non fossero stati rispettati i parametri previsti in ordine all'applicazione del criterio del creditore privato, determinando a favore della società un beneficio idoneo ad alterare il mercato in quanto alle medesime condizioni nessun altro creditore avrebbe accettato⁶⁷.

La Commissione ha, inoltre, evidenziato che l'applicazione del criterio del creditore privato presuppone che lo Stato debba agire alla stregua di un soggetto privato (*iure privatorum*) e dimostrare, sulla base di elementi oggettivi e verificabili, che la misura adottata sia ascrivibile al medesimo in quanto

a C80/08, *Paint Graphos*, punto 78 ha precisato che: "per qualificare una misura nazionale come aiuto di Stato [...] basta esaminare se tale aiuto sia idoneo a incidere su tali scambi e a falsare la concorrenza". Cfr. Corte giust.: 29 aprile 2004, in causa C372/97, *Italia c. Commissione*, ECLI:EU:C:2004:234, in Racc. 2004, I-3679, punto 44; 15 dicembre 2005, in causa C148/04, *Unicredito Italiano*, punto 54; 10 gennaio 2006, in causa C222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, punto 140; 15 giugno 2006, in cause riunite C393/04 e C41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, punto 34; 30 aprile 2009, in causa C494/06 P, *Wam*, in Racc. 2009, I-3639, punto 50.

⁶⁵ L'Amministrazione finanziaria è tenuta a verificare il requisito della maggiore, o minore, convenienza economica della proposta stessa rispetto all'alternativa liquidatoria, non soltanto confrontando l'importo che l'Erario percepirebbe sulla base della proposta rispetto a quello realizzabile attraverso la liquidazione giudiziale dell'impresa, ma tenendo altresì conto dei valori dei beni aziendali, dell'ammontare conseguibile in sede di assegnazione ai creditori delle somme realizzate mediante la liquidazione stessa, in forza delle legittime cause di prelazione, delle condizioni di mercato in cui opera l'impresa.

⁶⁶ Corte di giustizia, 20 settembre 2017, in causa C300/16 P, *Frucona II*.

⁶⁷ Si veda la decisione della Commissione del 16 ottobre 2013 (2014/342/UE).

operatore privato in un'economia di mercato⁶⁸, ritenendo sussistente un aiuto di Stato *ex art.* 107 TFUE.

In ragione di ciò, la società contribuente ha instaurato un contezioso che ha condotto ad una pronuncia del Tribunale e della Corte di Giustizia, entrambe favorevoli al contribuente.

La Corte di Giustizia, invero, ha precisato che la “*scelta del creditore privato è influenzata da una serie di fattori, come ad esempio la sua qualità di creditore ipotecario, privilegiato o ordinario, la natura e la portata delle eventuali garanzie che detiene, la sua valutazione delle possibilità di risanamento dell'impresa nonché il beneficio di cui godrebbe in caso di liquidazione [...], e pure dei rischi di un ulteriore aumento delle perdite [...]. Il processo decisionale del creditore privato può parimenti essere influenzato, in maniera non trascurabile, dalla durata dei procedimenti che rimandano nel tempo il recupero delle somme dovute e possono così incidere, in caso di procedimenti di durata significativa, in particolare, sul loro valore [...]*”⁶⁹ e che “*per individuare l'alternativa più vantaggiosa, la Commissione doveva ponderare i vantaggi e gli svantaggi di ciascuna di dette procedure, in funzione degli interessi di un creditore privato*”⁷⁰.

In altri termini, dalla giurisprudenza citata emerge che l'indagine della Commissione europea in ordine alla valutazione del criterio del creditore privato, deve essere concreta ed approfondita, riguardando non soltanto tutta la documentazione fornita dallo Stato membro ma altresì ogni informazione utile reperibile mediante l'uso di poteri investigativi, incluse le tempistiche previste per la riscossione del credito.

Si tratta, invero, di un controllo di merito pervasivo e completo, volto ad indagare ogni aspetto della fattispecie concreta⁷¹.

Alla luce di quanto esposto, per evitare che l'omologa di una transazione fiscale sia qualificata alla stregua di un aiuto di Stato, non pare sia sufficiente una valutazione quantitativa in ordine alla soddisfazione del credito in misura non inferiore rispetto alla alternativa liquidatoria – come richiesto dal legislatore nazionale in tema di *cram down* – ma si ritiene necessario indagare anche ulteriori circostanze di ordine qualitativo.

La preferenza per la procedura concordataria a discapito di quella esecutiva impone una valutazione concreta e complessiva che non può che essere rimessa all'Ente creditore.

⁶⁸ Cfr. Corte di giustizia, 5 giugno 2012, C-124/2010, *European Commission v. EDF*.

⁶⁹ In senso conforme si veda Corte di Giustizia sentenze *HAMSA/Commissione*, punto 96, punto 168, e *Buczek Automotive/Commissione*, punto 96, punto 84; v. parimenti, in tal senso, sentenza *Rousse Industry/Commissione*, punto 85, punto 61; sentenza *Frucona Kosice/Commissione*, punto 21, punto 81; (v., in tal senso, sentenza del 12 settembre 2007, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissione*, T68/03, punto 283).

⁷⁰ Cfr. Tribunale, sentenza causa T-103/14.

⁷¹ Per una ricostruzione esaustiva, si veda: R. MICELI, *The Role of State Aid in the European Fiscal Integration*, 2022, *passim*.

4.2. La compatibilità dell'istituto del *cram down* e il principio del creditore privato

In ragione dell'orientamento ormai consolidato della giurisprudenza sovranazionale, sorgono ragionevoli dubbi circa la compatibilità di una transazione fiscale – adottata in applicazione del cd. *cram down* – in relazione al principio del cd. creditore privato.

Dalla ricostruzione effettuata nei precedenti paragrafi emerge che nell'ambito di una transazione fiscale l'Amministrazione creditrice debba svolgere in concreto una analisi della fattispecie, valutando tutte le circostanze che un creditore potrebbe prendere in considerazione, compresi i costi della procedura nonché le tempistiche necessarie per la riscossione del credito.

Non pare essere sufficiente la circostanza che il credito possa risultare soddisfatto dal concordato in misura non inferiore rispetto alle alternative concretamente percorribili, dal momento che l'applicazione del principio del creditore privato richiede ulteriori valutazioni in merito all'opportunità o meno di rinunciare al credito e alle modalità di riscossione dello stesso.

In altri termini, tale principio impone che le Amministrazioni finanziarie, che operano in qualità di creditore e sono impegnate a riscuotere somme nei confronti di imprese contribuenti, debbano agire al pari di un soggetto privato che opera nel libero mercato e si adopera in ogni modo per riscuotere quanto è di propria spettanza⁷².

Orbene, la disciplina del *cram down*, consentendo al Tribunale di omologare in maniera forzosa la transazione fiscale laddove l'Amministrazione finanziaria non esponga la propria posizione o manifesti parere contrario, non garantisce il rispetto del suddetto principio di origine sovranazionale, determinando effetti idonei ad alterare la concorrenza nel mercato a beneficio dell'impresa debitrice.

Nel caso di inerzia dell'Ufficio, l'assenza di una valutazione da parte dell'Amministrazione creditrice e la conseguente omologa del Tribunale si porrebbe in contrasto con l'orientamento giurisprudenziale europeo, in quanto l'organo giudicante, deputato di norma ad effettuare valutazioni di diverso genere, non disponendo di una cognizione completa circa le dinamiche d'impresa e di mercato, si limiterebbe a considerare la convenienza della proposta in termini economici e procederebbe alla omologa nel caso in cui l'accordo risulti maggiormente favorevole rispetto alla alternativa liquidatoria.

Al contrario, nel caso di una valutazione negativa da parte dell'Amministrazione finanziaria il Tribunale, al fine di non violare il principio del credi-

⁷² Tale principio è stato elaborato per la prima volta dalla Corte di Giustizia, 29 aprile 1999, in Causa C 342/96, *Tubacex*.

tore privato, dovrebbe omologare soltanto ove riscontrasse che le valutazioni effettuate dal creditore siano errate.

A ciò si aggiunga che, per sua natura, il Tribunale è organo terzo ed imparziale dotato del potere giurisdizionale e privo, invece, di strumenti che garantiscano lo svolgimento di una istruttoria completa ed effettiva del caso prospettato.

Tal organo, al fine di evitare di incorrere nella violazione del principio del creditore privato, dovrebbe svolgere attività che esulano dalla propria competenza e valutare la convenienza della proposta transattiva sulla base delle condizioni del mercato, delle contingenze economiche del momento storico nonché delle tempistiche e dei costi necessari per la procedura.

Peraltro, in considerazione della natura indisponibile dell'obbligazione tributaria, si dubita altresì che l'organo giudicante sia legittimato ad assumere decisione spettanti unicamente all'Amministrazione finanziaria, che opera sia in veste di creditore/soggetto attivo sia di responsabile del funzionamento del sistema tributario, della gestione degli adempimenti fiscali nonché della conseguente riscossione.

Pare, pertanto, che una transazione fiscale omologata dal Tribunale, in applicazione dell'istituto del *cram down*, non garantisca il rispetto del principio del creditore privato, inducendo gli organi europei a qualificare la suddetta misura come un aiuto di Stato, in ossequio al consolidato orientamento giurisprudenziale in materia⁷³.

5. Considerazioni conclusive

Alla luce di quanto sopra esposto, è possibile affermare quanto segue.

L'illustrazione dell'*iter* normativo che ha condotto all'attuale disciplina in tema di trattamento dei crediti tributari e contributivi (cd. transazione fiscale) consente di comprendere, da un lato, la complessità della materia⁷⁴ e, dall'altro, la necessità avvertita dal legislatore di incrementarne l'utilizzo in un momento storico caratterizzato da una forte crisi economica e finanziaria⁷⁵.

⁷³ M. ORLANDI, *Quando l'accettazione di un concordato comportante una transazione fiscale può costituire un aiuto di Stato: l'applicazione del criterio del creditore privato*, in *Riv. dir. trib.*, IV, 2017, p. 147.

⁷⁴ Come espresso nei precedenti paragrafi la disciplina della transazione fiscale è stata oggetto di ampi dibattiti dottrinali e giurisprudenziali in quanto considerata, dapprima, contraria al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, poi contraria all'ordinamento europeo e, infine, poco attraente nei confronti delle imprese in difficoltà.

⁷⁵ Nel momento storico attuale caratterizzato da una forte crisi economica, incrementata dagli effetti della pandemia da Covid-19, il legislatore ha riconosciuto il ruolo essenziale dell'istituto a tal punto da introdurre uno strumento considerato idoneo a superare l'eventuale inerzia dell'Amministrazione finanziaria (*cram down*), anticipandone l'entrata in vigore rispetto al codice della crisi.

Tuttavia, se è vero che la recente modifica normativa, che consente al Tribunale di omologare l'accordo indipendentemente dalla posizione assunta dall'Amministrazione creditrice, determina effetti positivi per l'impresa in crisi, rischia al contempo di determinare una violazione dei principi europei.

Da un lato, si ritiene di poter accogliere favorevolmente l'attuale formulazione normativa, essendo idonea a determinare un maggiore *appeal* nei confronti delle imprese in crisi.

Diversamente da ciò che avveniva in passato – ove la buona riuscita della transazione fiscale era spesso ostacolata dall'inerzia dell'Amministrazione – oggi le reticenze dell'ente creditore possono essere superate dalla valutazione del Tribunale in sede di omologa.

Dall'altro, tuttavia, è possibile che le singole transazioni fiscali, oggetto di omologa del Tribunale (in assenza di una valutazione dell'Amministrazione creditrice), siano incompatibili con il consolidato orientamento della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato.

In particolare, sebbene l'introduzione del *cram down* nell'ordinamento interno non determini di per sé una violazione della normativa europea, alla luce degli effetti in concreto prodotti, potrebbe dar vita ad una ipotesi di aiuto di Stato.

Il *cram down*, infatti, consentendo al Tribunale di omologare la proposta, laddove l'esito della procedura sia maggiormente favorevole rispetto alla procedura liquidatoria, impone una valutazione in termini di mera convenienza economica.

In questi termini, una valutazione compiuta dal Tribunale circa la convenienza della proposta di transazione rischia di condurre la Commissione europea a considerare violato il principio del creditore privato e a qualificare la transazione omologata nell'area degli aiuti di Stato vietati.

Alla luce di tali considerazioni, ci si domanda se i Tribunali abbiano in concreto la possibilità di svolgere simili analisi in considerazione del carico di lavoro loro richiesto, delle tempistiche necessarie alla loro effettuazione e dei poteri loro attribuiti.

Pare improbabile che l'omologa forzata da parte del Tribunale possa supplire alle valutazioni dell'ente creditore, atteso che viene richiesto, dalla norma, soltanto un giudizio di tipo quantitativo per valutare la convenienza della proposta di transazione rispetto allo scenario liquidatorio.

Diversamente, il criterio del creditore privato presenta dei margini di applicazione necessariamente più ampi e soggetti alla discrezionalità (seppur tecnica) del creditore, basata su valutazioni non solo di tipo economico ma anche di opportunità, tenendo conto delle tempistiche richieste per la riscossione, delle condizioni del mercato di riferimento e delle contingenze del momento storico.

La valutazione circa la convenienza della proposta, allo stato attuale, è stata rimessa – in mancanza di adesione dell'Amministrazione – al Tribunale che difficilmente avrà la possibilità di effettuare una analisi complessiva della fattispecie.

Al fine di evitare di incorrere nel costante giudizio della Commissione europea, volto a identificare le procedure di transazione come aiuti di Stato vietati, si auspica pertanto che i Tribunali – chiamati ad omologare le suddette procedure – analizzino quanti più elementi possibili della fattispecie concreta e non si limitino ad una mera analisi di tipo economico.

UN NUOVO PATTO FISCALE PER L'ITALIA. UN PROGETTO DI MANOVRA DI FINANZA PUBBLICA

di Pietro Boria*

SOMMARIO: 1. Premesse. – 1.1. Ripensare la fiscalità del moderno *Welfare State*. – 1.2. La crisi del *Welfare State* e l'esigenza di una revisione dei postulati di finanza pubblica. – 1.3. La fase storica di transizione impone incisive riforme di finanza pubblica. – 1.4. La riforma del *Welfare State*. – 2. Le assunzioni logiche del progetto di riforma. – 2.1. Lo sviluppo economico del Paese. – 2.2. La riforma del *Welfare State*. – 2.3. La riforma del Fisco. – 2.4. Il rispetto dei parametri europei. – 3. Gli interventi della riforma di finanza pubblica. – 4. I singoli interventi di finanza pubblica. – 4.1. Imposta su capitale finanziario del 1% su patrimonio mobiliare dei residenti italiani. – 4.2. Dual Flat Tax. – 4.3. Global minimum Tax su imprese multinazionali. – 4.4. Imposte su transazioni digitali e su operazioni internazionali. – 4.5. Catasto delle imprese e delle professioni. – 4.6. Eliminazione reddito di cittadinanza e ripristino reddito di inclusione. – 4.7. Investimenti infrastrutturali. – 4.8. Incremento di occupazione nella P. A.. – 4.9. La “pace fiscale”. – 4.10. Altri interventi della riforma che non producono effetti di finanza pubblica, ma intervengono su sistemazione e riposizionamento del *Welfare State*. – 4.11. I condoni e la “pace sociale”. – 5. Effetti sociali della Riforma. – 5.1. Rilancio economia nazionale. – 5.2. Rilancio del *Welfare State*. – 5.3. La crescita della libertà positiva. – 6. Il gruppo di lavoro.

Abstract: Il presente contributo rappresenta il frutto di un lavoro di ricerca avente come fine quello di analizzare il possibile impatto di una riforma della fiscalità. Infatti, appare ormai irrinunciabile un piano di riforme organiche dell'ordinamento tributario nazionale in linea con le tendenze principali dei paesi moderni. L'obiettivo primario della finanza pubblica, senz'altro rappresentato da una politica economica di rilancio dell'economia nazionale, risulta attuabile solo mediante un profondo ripensamento dei tratti qualificanti del modello originario di *Welfare state*.

Abstract: This paper is the result of research work aimed at analysing the possible impact of a tax reform. In fact, an organic reform plan of the national tax system in line with the main trends in modern countries now appears indispensable. The primary purpose of public finance, undoubtedly represented by an economic policy to relaunch the national economy, can only be achieved through a profound rethinking of the qualifying features of the original *welfare state* model.

* Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università Sapienza di Roma.

1. Premesse

1.1. Ripensare la fiscalità del moderno *Welfare State*

Nelle moderne collettività ordinate secondo principi democratici l'acquisizione di flussi di entrate finanziarie derivanti dall'incasso di tributi applicati sui consociati costituisce una delle funzioni primarie dell'organizzazione sociale.

La capacità di realizzare attività pubbliche a vantaggio dei membri della comunità dipende essenzialmente dalla quantità e dalla tempestività delle risorse finanziarie occorrenti per svolgere le attività stesse; nello Stato (e nelle altre forme di collettività generali organizzate, come ad es. gli enti territoriali minori) le entrate derivano tipicamente dai tributi, poiché è marginale l'apporto recato dai proventi derivanti dall'esercizio di attività istituzionali o economiche.

In buona sostanza la stessa sopravvivenza della comunità dipende dalle risorse tributarie che vengono acquisite per perseguire gli obiettivi del vivere insieme.

La funzione fiscale costituisce pertanto un fattore fondante delle democrazie attuali, in quanto correlato alle ragioni di fondo della adesione dei consociati alla comunità organizzata. In particolare, nello Stato democratico (il *Welfare state*) la funzione fiscale risponde alla dialettica costituzionale dei principi dell'interesse fiscale (dello Stato comunità) e della capacità contributiva, espressivi del confronto tra interessi generali e interessi individuali.

L'esigenza di prospettare una riforma della fiscalità appare assai rilevante nella dimensione del *Welfare state*, poiché è in tale ambito che la funzione tributaria assolve ad un compito essenziale del patto democratico, incidendo sulla portata (e sulla fruibilità) dei diritti fondamentali dell'individuo. L'obiettivo di una riforma della funzione fiscale va quindi inquadrato soprattutto nella prospettiva del processo di revisione del moderno *Welfare state*.

1.2. La crisi del *Welfare State* e l'esigenza di una revisione dei postulati di finanza pubblica

Le crisi finanziarie del XXI secolo hanno disvelato la sostanziale fragilità del modello classico di *Welfare state*, facendo emergere la insostenibilità del costo pubblico di un piano di prestazioni generalizzate ed al contempo la scarsa funzionalità di tali prestazioni sociali a garantire effettivamente la protezione degli individui deboli nelle fasi di crisi. Appare dunque improcrastinabile l'avvio di una fase nuova del *Welfare state*, nella quale vengano messi in discussione i postulati del modello esistente al fine di ridisegnare il programma delle prestazioni sociali da erogare ai consociati e il relativo piano di finanziamento.

Così, sembra che si debba procedere ad una revisione degli elementi qualificanti dell'attuale modello di Stato sociale:

va effettuata una "selezione dei bisogni" al fine di enucleare gli obiettivi davvero primari ed irrinunciabili per la tutela della dignità di ciascuna persona all'interno della comunità;

devono essere rivisti i contenuti delle prestazioni sociali con l'obiettivo di aumentare il livello e la qualità dei servizi erogati ai cittadini bisognosi;

va ridotto il costo delle prestazioni pubbliche complessive allo scopo di porre un freno al processo di indebitamento dello Stato.

La revisione qui indicata comporta dunque un profondo ripensamento dei tratti qualificanti del modello originario di *Welfare state* e, soprattutto, un abbandono dell'illusione generalista ed una rimarchevole riduzione dell'intervento diretto dello Stato nella materiale erogazione delle prestazioni sociali.

In particolare, va rimeditata la mappa delle prestazioni pubbliche assicurate ai consociati, effettuando una accurata analisi dei bisogni di sicurezza sociale e di protezione dei diritti della persona. Così, sono da rimuovere le stratificazioni legislative dovute a negoziati sociali e patteggiamenti politici risalenti nel tempo, le regole risultanti da pressioni lobbistiche, le misure prese con riguardo ad assetti demografici ed economici ormai superati. L'obiettivo deve consistere evidentemente nella selezione dei bisogni di tutela sociale, allo scopo di operare una distinzione tra quelli che appaiono fondamentali per l'effettiva protezione della dignità individuale alla luce del grado di maturità ed evoluzione raggiunta dalla comunità e quelli invece che appaiono anacronistici e superati, o comunque dotati di un pregio assiologico minore.

La revisione delle prestazioni pubbliche va in particolare orientata alla eliminazione del concetto di "prestazioni generalizzate" che ha per lungo tempo denotato l'azione dello Stato sociale. La "selezione dei bisogni" è infatti il presupposto logico di una operazione di riduzione e sfoltimento delle prestazioni pubbliche, anche finalizzata ad alleggerire il bilancio pubblico dagli enormi costi che tali prestazioni impongono. È appena il caso di osservare che la revisione selettiva delle prestazioni pubbliche può essere effettuata in larga misura senza produrre una diminuzione reale di tutela sociale, poiché molta parte di queste prestazioni hanno assunto ormai un carattere ridondante, risolvendosi semplicemente in una elevazione del benessere di soggetti che non vedono messa a rischio la sfera di dignità e di sopravvivenza personale (si pensi ad es. alle pensioni erogate a persone che sono ancora perfettamente in grado di lavorare, il cui effetto sostanziale consiste nell'incremento del reddito di un soggetto che sovente continua a lavorare come consulente).

La riduzione del costo sostenuto dal *Welfare state* per il venir meno delle

prestazioni generalizzate consente di ottenere un risparmio di risorse che può essere reinvestito per migliorare la qualità dei contenuti delle prestazioni sociali da erogare ai soggetti effettivamente bisognosi. Si tratta, in buona sostanza, di elevare lo standard delle prestazioni sociali così da assicurare un trattamento di maggiore protezione dei consociati. Viene pertanto riconosciuto che il “minimo vitale” a cui deve ispirarsi lo Stato sociale non può consistere in un mero simulacro di tutela (come avviene spesso oggi), ma deve rispondere concretamente alle esigenze di salvaguardia dei diritti minimi di sussistenza e di dignità nel contesto economico e sociale.

1.3. La fase storica di transizione impone incisive riforme di finanza pubblica

La congiuntura economica di questi anni appare connotata da elementi di evidente peculiarità rispetto all'usuale tracciato storico:

la perdurante crisi economica, iniziata nel 2008 ed ancora in corso, che da molti anni ha generato effetti negativi su numerosi (quasi tutti i) settori produttivi

la pandemia Covid (iniziata alla fine del 2019 ed ancora lungi dal terminare) che ha prodotto un blocco del sistema industriale e commerciale in tutto il mondo (oltretutto, naturalmente, in Italia e in Europa);

la recente guerra in Ucraina con le conseguenti sanzioni alla Russia e gli effetti deteriori sul mercato dell'energia;

il debito pubblico crescente, arrivato in Italia fino al 160% del PIL, con un incremento di oltre 30 punti percentuali, rispetto al 2018 (quando arrivava a circa il 127%);

la stagnazione del Prodotto Interno Lordo (diminuito nel 2020 di circa l'8% del PIL e non adeguatamente risalito nel 2021).

Questi elementi denotano l'attuale situazione come una fase di transizione negativa rispetto agli ordinari cicli economici avvenuti dal dopoguerra ad oggi.

Si tratta di un dato preliminare, sul piano logico e concettuale, rispetto a qualunque progetto di riforma della finanza pubblica, in quanto fonda il bisogno di un significativo “cambio di passo” rispetto all'ordinamento esistente. Appare infatti naturale prefigurare una manovra complessiva che modifichi l'architettura qualificante del sistema dello Stato sociale, ripudiando le micro-riforme a cui si è stati abituati in questi ultimi decenni (destinate ad incidere su marginalità del prelievo fiscale e delle prestazioni pubbliche) per optare piuttosto verso un incisivo programma riformatore del *Welfare state*.

1.4. Il metodo espositivo

Nel presente lavoro di ricerca si è ritenuto opportuno adottare una tecnica divulgativa che permetta una agevole diffusione dei contenuti del progetto di riforma fiscale e di manovra di finanza pubblica.

Pertanto, si è utilizzata una forma narrativa stringata, mediante la quale si è scelto di indicare in via assai sintetica i risultati prefigurati, sia in termini quantitativi (con riguardo agli effetti di finanza pubblica) sia con riferimento al profilo qualitativo delle misure normative (e quindi ai contenuti delle riforme prospettate).

Parimenti, sono stati evitati puntuali e specifici riferimenti bibliografici (evitando le note a piè di pagina), e si è optato per una breve nota bibliografica in fondo al lavoro (ove sono riportati solo alcuni lavori recenti sui temi oggetto della ricerca).

2. Le assunzioni logiche del progetto di riforma

2.1. Lo sviluppo economico del Paese

Obiettivo primario della finanza pubblica è senz'altro rappresentato da una politica economica di rilancio dell'economia nazionale.

Il rilancio dell'economia permetterebbe di perseguire un miglioramento del benessere di imprese e famiglie (richiesto a gran voce dopo anni di crisi economica e di decremento del PIL).

Gli strumenti essenziali per una politica di rilancio dell'economia nazionale sono costituiti tipicamente da:

- incremento del reddito netto disponibile per le famiglie (mediante riduzione della pressione fiscale su queste ultime);
- incremento di occupazione generale (mediante aumento di assunzioni nel settore pubblico e privato).

A ciò va aggiunto l'effetto positivo generato dagli investimenti effettuati conformemente al Piano Nazionale di Ripresa e di Resilienza (PNRR) concordato con le istituzioni europee.

L'investimento operato dallo Stato per sostenere la suddetta politica di rilancio consentirebbe di attivare un percorso di crescita dell'economia nazionale anche mediante l'aumento dei consumi delle famiglie.

Ed invero, si può ritenere che, in linea con gli standard della macro-economia, un investimento dello Stato destinato a favorire l'incremento del reddito netto disponibile e la crescita occupazionale potrebbe generare un effetto di incremento del PIL (calcolato in base ad un moltiplicatore 3, assumendo una prudente percentuale della attitudine al consumo).

2.2. La riforma del *Welfare State*

Nel contesto attuale appare improcrastinabile avviare una riforma del *Welfare State* in ragione della evidente crisi di funzionamento delle prestazioni sociali (destinate ad un pubblico eccessivo di cittadini, anche aldilà dei reali bisogni, secondo una logica assistenziale non più attuale).

La riforma deve perseguire alcuni obiettivi di massima:

incremento delle prestazioni sociali ai soggetti effettivamente bisognosi;
riduzione del puro assistenzialismo (ad es. in favore di cittadini abbienti);
aumento della capacità di auto-sostentamento delle famiglie mediante un incremento dei redditi netti da lavoro.

Gli strumenti essenziali di tale riforma del *Welfare State* possono individuarsi in:

incremento del reddito netto dei lavoratori attraverso una sensibile riduzione del prelievo fiscale;

aumento del personale destinato allo svolgimento di funzioni primarie del *Welfare State* così da consentire un incremento della capacità di funzionamento;

selezione delle prestazioni di *Welfare State* da attribuire gratuitamente e di quelle da sottoporre a tariffe (anche ridotte);

individuazione di strumenti di controllo del livello e della qualità delle prestazioni sociali.

2.3. La riforma del Fisco

L'ordinamento tributario costituisce il quadro di riferimento fondamentale per definire il "patto sociale" di una comunità nazionale.

Appare ormai irrinunciabile un piano di riforme organiche dell'ordinamento tributario nazionale in linea con le tendenze principali dei paesi moderni.

La riforma del sistema tributario deve consentire il perseguimento di un piano di adeguamento della finanza pubblica agli obiettivi sopra menzionati e precisamente:

- supporto allo sviluppo economico;
- riduzione dell'onere fiscale sul fattore lavoro;
- ampliamento degli indici di capacità contributiva da sottoporre a tassazione;
- semplificazione dei meccanismi di attuazione del rapporto tributario;
- istituzione di un rapporto sereno tra Fisco e contribuente, ispirato ad una logica di "pace fiscale".

La riforma del Fisco costituisce così il nucleo fondante della riforma della finanza pubblica e favorisce un programma di redistribuzione della ric-

chezza tra consociati secondo un disegno di libertà positiva e di eguaglianza sostanziale.

2.4. Il rispetto dei parametri europei

La riforma prospettata deve essere pienamente sostenibile anche nel vigente quadro europeo. Gli obiettivi sopra menzionati vanno perseguiti mantenendo fermo il rispetto dei parametri generali di finanza pubblica individuati dall'Unione Europea (con riguardo alle regole dei Trattati e del Patto di stabilità). In specie va perseguito un piano di contenimento del deficit (rispetto al dato annuale precedente) e di progressiva riduzione del debito pubblico (nel rapporto col PIL).

3. Gli interventi della riforma di finanza pubblica

Entrate

Imposta sui patrimoni finanziari del 1% (da istituire come tributo “a regime” sulla *manomorta finanziaria*); + 40 mld €;

Global Minimum Tax e altri interventi su imprese digitali: + 5 mld €;

Catasto delle imprese: tassazione sul reddito calcolata con riferimento ad una base imponibile definita in via forfettaria per lavoratori autonomi e imprese; + 2 mld €;

Tassazione ambientale (carbon tax e altri strumenti fiscali): + 3 mld;

Eliminazione reddito di cittadinanza e ripristino reddito di inclusione + 5 mld €;

Totale: + 55 mld €

Uscite

Dual Flat Tax (che sostituisce Irpef):

aliquota del 15% per redditi fino a 65.000 €;

aliquota del 25% per redditi oltre 65.000 €;

- 40 mld € [al netto della rivisitazione delle *tax expenditures*];

Incremento di occupazione nella P. A. – 15 mld €

Totale uscite- 55 mld €

Saldi di finanza pubblica

Entrate = + 55 mld €

Uscite = – 55 mld €

Risultato = saldo zero

Crescita PIL

Investimenti infrastrutture da PNRR: 90 mld incremento PIL [30 mld x moltiplicatore 3]

Incremento di occupazione nella P. A.: 45 mld incremento PIL [15 mld x moltiplicatore 3]

Sviluppo consumi per riduzione tassazione su famiglie: 15 mld incremento PIL [calcolato su base empirica e congetturale]

= totale 150 mld incremento PIL [pari a circa l'8,8% PIL]

[PIL al 31.12.2021 è pari a circa 1780 mld – debito pubblico al 31.12.2021 è pari a circa 1680 mld e corrisponde a 150,4% del PIL]

Deficit atteso

In via prudenziale il calcolo del deficit atteso viene formulato assumendo i dati ultimi di finanza pubblica (dati Istat di fine 2021) e prefigurando la continuità degli stessi (non viene attribuita rilevanza, sempre in prospettiva prudenziale, alle variazioni del dato nominale a seguito di inflazione)

- 65 mld disavanzo primario [dato Istat – fine 2021 disavanzo primario = 3.6% del PIL]

- 63 mld interessi passivi [dato Istat – fine 2021 interessi passivi = 3.5% del PIL]

= - 128 mld deficit [dato Istat 2021 – pari al 7,2% del PIL]

Deficit/PIL nel 2023 = 6,3% [deficit 128 mld /PIL 1900 mld (1780 mld PIL attuale + 150 incremento)]

Il deficit si riduce da 7,2% al 6,6%

Parametri debito pubblico

Deficit/PIL = 6,6 % [deficit 128 mld /PIL 1930 mld]

Scende rispetto a rapporto attuale (7,2%)

Debito pubblico/PIL = 145% [debito pubblico 2.920 mld (2.680 stock + 128 deficit) / PIL 1930 mld (1780 PIL attuale + 150 incremento)]

Scende rispetto a rapporto attuale (150%) [dato Istat dicembre 2021]

4. I singoli interventi di finanza pubblica

4.1. Imposta su capitale finanziario del 1% su patrimonio mobiliare dei residenti italiani

L'imposta sul capitale finanziario si presenta come una imposta riservata al patrimonio mobiliare (depositi attivi su conti correnti, conti deposito di titoli, obbligazioni e azioni su mercati quotati, altri beni mobili etc.) eccedente il valore minimo di 10.000 €.

Tale imposta viene istituita come tributo “a regime” e si applica sul valore complessivo del patrimonio mobiliare dei soggetti residenti in Italia alla scadenza dell'anno (considerando in tale ambito soggettivo persone fisiche, enti e società).

Il patrimonio mobiliare è costituito dalle giacenze al 31.12 di ciascun

anno presso conti correnti e altri investimenti (titoli, azioni obbligazioni etc.) detenuti in Italia e all'estero.

Nel patrimonio mobiliare vengono considerate anche le opere d'arte il cui valore è calcolato su base peritale [andrà costituito il registro pubblico delle opere d'arte funzionale anche ad obiettivi di trasparenza e tutela del patrimonio collettivo].

Sono sottoposti all'imposta patrimoniale anche i beni mobili detenuti all'estero dai residenti [con gli attuali sistemi di informazioni tra amministrazioni finanziarie (sistema CRS) sono acquisite in modo automatico le informazioni su attività finanziarie all'estero].

Considerando che l'importo complessivo delle sole giacenze di attività finanziarie è stimato in 4.400 mld € [stima Banca d'Italia] un rendimento di 30 mld sull'intera base imponibile è calcolato in via prudenziale.

Tale tributo potrà essere riscosso in larga parte attraverso il meccanismo del sostituto di imposta (attribuendo tale funzione a istituti di credito che detengono capitali dei residenti).

4.2. Dual Flat Tax

La nuova imposta sul reddito viene calcolata in modo distinto sulle varie tipologie di reddito.

In particolare, per i redditi di impresa, di lavoro autonomo e di lavoro dipendente [c.d. redditi da attività] si applica un'unica aliquota su tutto il reddito, distinta in ragione dell'ammontare complessivo del reddito:

- 15% fino a 65.000 €;
- 25% oltre 65.000 €;
- una serie di detrazioni vale a graduare la tassazione per i redditi di confine (tra 65.000 e 70.000 per evitare irragionevoli discriminazioni).
- i redditi di capitale e fondiari vengono sottoposti a tassazione autonoma con una aliquota omogenea (25%);
- viene mantenuta la tassazione con cedolare secca del 10% per i redditi delle seconde case (e non per altri beni immobili);
- le deduzioni e le detrazioni previste dall'attuale sistema dell'Irpef sono abolite;
- sulla base di stime riferite ai dati espressi dal MEF si ritiene che l'effetto complessivo della riforma della tassazione del reddito sia pari ad una perdita di gettito per 40 mld;
- in ogni caso può stabilirsi una "clausola di salvaguardia" che prevede un intervento su vigenti *tax expenditures* (diverse da quelle attualmente previste per Irpef) al fine di contenere l'onere della riforma in 40 mld.

4.3. Global minimum Tax su imprese multinazionali

Adozione della disciplina definita in sede OCSE e UE per *Global minimum tax* su imprese multinazionali;

Imposta residuale (rispetto ad altre forme di tassazione estera) fino ad un'aliquota complessiva del 15%;

Gettito atteso, in base a stime previsionali, pari a 3 mld [dato calcolato su base empirica e congetturale, secondo valutazione Centro Studi Medio-banca];

4.4. Imposte su transazioni digitali e su operazioni internazionali

Imposta ad aliquota variabile (in relazione alla tipologia di business ed ai diversi margini di redditività) dal 1% al 5%, che si applica sulle singole transazioni elettroniche;

Ampliamento delle misure di contenimento di fenomeni di elusione internazionale (in materia di transfer pricing, stabile organizzazione, CFC con particolare riguardo a multinazionali etc.);

Gettito atteso, in base a stime previsionali, pari a 2 mld [dato calcolato su base empirica e congetturale].

4.5. Catasto delle imprese e delle professioni

La tassazione sul reddito di imprese e lavoratori autonomi (titolari di Partita Iva) viene stabilita in via forfettaria attraverso il riferimento ad una base imponibile calcolata secondo una media statistica.

In particolare, la media statistica è definita utilizzando i risultati degli studi di settore e dei nuovi modelli ISA;

La base imponibile forfettaria è stabilita mediante un contraddittorio, anche telematico, con l'Agenzia Entrate e vale 5 anni;

L'effetto del catasto delle imprese e delle professioni consiste in una decisa semplificazione degli oneri del contribuente ed in un evidente incremento della "certezza del diritto".

L'istituzione del catasto delle imprese e delle professioni produrrà un apprezzabile recupero di evasione del settore degli autonomi (imprese e professionisti), poiché l'introduzione di presunzioni legali ridurrà la renitenza fiscale dei contribuenti.

In base a valutazioni previsionali, connesse ad un incremento della base imponibile rispetto al dato attuale, si stima un incremento di gettito di 2 mld.

4.6. Eliminazione reddito di cittadinanza e ripristino reddito di inclusione

Abrogazione dell'attuale disciplina del reddito di cittadinanza e ripristino del reddito di inclusione;

Eliminazione dell'onere stimato per reddito di cittadinanza (8 mld) e utilizzo di risorse per reddito di inclusione (3 mld) producono un risultato positivo di bilancio pari a 5 mld.

4.7. Investimenti infrastrutturali

Si tratta di investimenti previsti dal PNRR (in parte finanziati a fondo perduto, in parte sostenuti mediante finanziamento oneroso);

Vengono operati investimenti nelle infrastrutture nazionali con particolare riguardo alla mobilità (aeroporti, porti, infrastrutture ferroviarie), alle reti di comunicazione, all'energia (soprattutto per energie rinnovabili), al riciclo/gestione rifiuti, alla trasformazione di edilizia pubblica, alla ricezione turistica etc.

L'investimento complessivo da effettuare nell'anno 2023 è previsto per 30 mld.

4.8. Incremento di occupazione nella P. A.

Vengono effettuati incrementi di occupazione nella P. A. con particolare riguardo a settori cruciali del *Welfare State* quali:

Sanità (medici e infermieri);

Istruzione (docenti e personale di supporto);

Giustizia (magistrati e personale di cancelleria e amministrativo);

Ordine pubblico (forze di polizia).

Si stima un incremento complessivo di occupazione di 300.000 dipendenti pubblici nei vari settori.

L'investimento complessivo è previsto per 15 mld [calcolato assumendo un onere medio di 50.000 € anno per dipendente (inclusivo di retribuzione e contributi)].

4.9. La “pace fiscale”

Obiettivo primario per favorire un piano di sviluppo dell'impresa e del lavoro in Italia è rappresentato dal recupero di efficienza in ordine ai rapporti tra Fisco e contribuente.

Tale obiettivo può essere utilmente perseguito attraverso una serie di

modifiche dell'ordinamento tributario che incidono sulle modalità di attuazione dell'obbligazione tributaria garantendo maggiore serenità al contribuente e adeguata certezza al Fisco.

Si può pensare così alle seguenti modifiche legislative:

- abbonamento tributario dei soggetti che adottano il catasto delle imprese e delle professioni, con riduzione drastica della contabilità degli adempimenti;
- riforma della riscossione tributaria, prevedendo pagamenti rateizzati e, per importi elevati, pagamenti anche in natura (immobili o altri beni di valore);
- incremento delle garanzie del procedimento amministrativo a tutela del contribuente;
- revisione dell'accertamento con adesione e altri istituti di definizione preventiva dell'obbligazione tributaria al fine di aumentare il grado di funzionamento;
- revisione delle sanzioni amministrative (con adozione di misure proporzionali alla effettiva gravità e ulteriori meccanismi di ravvedimento bonario);
- attenuazione sensibile delle sanzioni penali (limitate solo ai casi di clamorosa e grave evasione fiscale).

Si tratta di regole che non producono entrate od oneri di finanza pubblica e quindi non incidono sui saldi del bilancio dello Stato.

4.10. Altri interventi della riforma che non producono effetti di finanza pubblica, ma intervengono su sistemazione e riposizionamento del *Welfare State*

Nell'ambito del progetto di riforma sono previste ulteriori misure di risistemazione dei principali istituti del *Welfare State* (sistema sanitario nazionale, previdenza, giustizia civile, finanza delle imprese, sanzioni penali); sono misure che non producono entrate od oneri di finanza pubblica e quindi non incidono sui saldi del bilancio dello Stato.

Revisione del sistema sanitario nazionale con introduzione di tariffe più elevate delle attuali per prestazioni base a favore di cittadini abbienti (mantenendo la gratuità per le prestazioni sanitarie più importanti) e reinvestimento delle entrate incrementali in dotazioni sanitarie.

Riforma della previdenza delle casse private (con passaggio al sistema della gestione separata Inps) al fine di incrementare i rendimenti pensionistici e ridurre gli oneri previdenziali sugli iscritti.

Miglioramento del processo civile (attraverso revisione della procedura civile finalizzata ad una effettiva velocizzazione dei tempi processuali; ad es. riduzione dei casi di prova testimoniale).

Rafforzamento dei tempi di incasso delle imprese, nei rapporti con clienti privati e pubblici (perlopiù mediante la definizione di un efficace sistema di provvisoria esecuzione).

Revisione in senso garantista del sistema delle sanzioni penali e delle misure cautelari.

4.11. I condoni e la “pace sociale”

Nella delicata fase di congiuntura economica attualmente vissuta, ed in relazione alla transizione del sistema economico per le motivazioni sopra esposte, appare opportuno procedere ad un piano di “definizione tombale” di una serie di potenziali (ovvero esistenti) contenziosi tra cittadini e Stato.

Ricorrono evidentemente le ragioni di emergenza nazionale – di carattere economico, con riferimento all’obiettivo di ripresa e rilancio del tessuto produttivo, e di carattere sociale, per l’attenuazione degli elementi di conflitto sociale all’interno del “sistema-paese” – che nella ricorrente giurisprudenza costituzionale vengono avvertiti come argomenti a fondamento di una legislazione “di condono”.

In particolare, si può pensare alle seguenti misure condonistiche:

- Condono fiscale che prevede una chiusura definitiva di presupposto e base imponibile, con riguardo alle imposte dirette (Irpef, Ires, Irap) ed agli altri tributi statali (imposta registro, imposta successioni e donazioni etc.) e locali (Imu, Tari etc.);
- Condono procedurale, con riduzione del termine di accertamento (da 6 a 3 anni) per Iva e accise (tributi di matrice europea, sottratti a competenza nazionale in termini di condono tombale);
- Condono previdenziale, che prevede una chiusura definitiva di presupposto e base imponibile, sia con riguardo a Inps, sia in riferimento a Casse previdenziali private;
- Condono sanzioni amministrative, per tutte le violazioni che ricadono nell’ambito generale del diritto amministrativo (l. n. 689/1981);
- Condono violazioni del codice della strada, incluse le eventuali azioni esecutive;
- Condono urbanistico, con sanatoria di tutte le violazioni relative ad immobili esistenti, salve le violazioni edilizie più gravi (ad es. violazioni paesaggistiche);
- Indulto, di sanzioni penali fino a tre anni di reclusione, per tutti i reati non gravi (non aventi una pena edittale oltre i 15 anni).

Questi condoni dovrebbero comportare un importante flusso di entrate (corrispondente alle indennità stabilite da ciascun condono per beneficiare della sanatoria prevista) nelle casse dello Stato. Per ragioni di prudenza si pre-

ferisce non stimare tale flusso, prevedendo che esso possa essere destinato integralmente a perseguire gli obiettivi di crescita dell'economia (perlopiù attraverso in vestimenti nelle infrastrutture).

5. Effetti sociali della Riforma

5.1. Rilancio economia nazionale

Il piano di riforme qui descritte produce una serie di effetti positivi sull'economia nazionale quali:

- incremento occupazione [+ 300.000 unità nella P.A e incremento occupazione nel settore privato (non stimato) in relazione a investimenti nelle infrastrutture];
- maggiore benessere per famiglie [incremento capacità finanziaria per lavoratori conseguente a riduzione fiscale a seguito di Dual Flat Tax];
- incremento consumi [derivante da aumento capacità finanziaria di famiglie e da investimenti che producono incremento PIL];

I descritti effetti positivi determinano – come sopra indicato – un sensibile miglioramento della ricchezza nazionale (incremento del PIL) e della ricchezza *pro-capite* (soprattutto dei lavoratori).

5.2. Rilancio del *Welfare State*

Il piano di riforme produce altresì un evidente rilancio del *Welfare State* rispetto allo stato attuale di declino maturato negli ultimi decenni.

In particolare, tale rilancio si fonda sul riposizionamento delle prestazioni sociali:

- selezione delle prestazioni da rendere gratuitamente a favore di cittadini bisognosi (soprattutto di carattere sanitario e assistenziale);
- incremento capacità di funzionamento dei principali settori del *Welfare state* (istruzione, sanità, ordine pubblico, giustizia), conseguente a aumento del personale destinato a rendere più efficaci e qualitative tali prestazioni pubbliche;
- crescita di efficacia delle prestazioni sociali rivolte al sistema produttivo (fisco, giustizia civile, finanza imprese);

La configurazione attuale dello “Stato assistenziale” – poco efficace sul piano della qualità delle prestazioni – si trasforma in uno “Stato sociale produttivo” rivolto tipicamente ai ceti più bisognosi della comunità (e tra essi alla *middle class*).

5.3. La crescita della libertà positiva

Il risultato atteso dal piano riformatore è dunque un significativo incremento dei fattori che determinano la “libertà positiva” della comunità nazionale.

Libertà in quanto si riduce lo stato di privazione – soprattutto della classe media e dei cittadini bisognosi – a seguito di un incremento della qualità/efficacia delle prestazioni sociali e della capacità finanziaria da mettere a servizio delle scelte di auto-determinazione del singolo;

“Libertà positiva” in quanto si aumenta la “parità di chances” dei consociati attraverso un incremento delle opportunità (conseguenza di un maggior benessere individuale e di un rafforzamento dello Stato sociale);

In un'epoca di latitanza degli Stati rispetto ai bisogni di protezione individuale, aumentati dagli effetti della globalizzazione e dello strapotere dei mercati, il rilancio della “libertà positiva” sembra essere la risposta istituzionale della politica alla domanda fondamentale del “patto sociale” richiesto dai cittadini.

6. Il gruppo di lavoro

Il progetto di riforme qui descritto è frutto del lavoro di studi e di ricerca, portato avanti nel corso di un lungo periodo e supportato da pubblicazioni scientifiche e da seminari/convegni, svolto da parte di un gruppo di studiosi della cattedra di Diritto tributario del Dipartimento di studi giuridici della Facoltà di Giurisprudenza di Sapienza Università di Roma, tra i quali si menzionano:

Prof. Avv. Pietro Boria, responsabile della ricerca, Professore Ordinario di diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza, Università di Roma;

Prof. Avv. Rossella Miceli, Professore Ordinario di diritto tributario, presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza, Università di Roma;

Avv. Roberta Corriere, Dottore di ricerca in diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza, Università di Roma;

Avv. Lorenzo Pennesi, Dottore di ricerca in diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza, Università di Roma;

Avv. Rosy Virzi, Dottorando di ricerca in diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza, Università di Roma;

Avv. Cesare Borgia, Dottorando di ricerca in diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza, Università di Roma;

Avv. Giada Stormmillo, Dottorando di ricerca in diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza, Università di Roma;

Avv. Federica Campanella, Dottorando di ricerca in diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza, Università di Roma;

Dott.ssa Lucrezia Piva, Dottorando di ricerca in diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza, Università di Roma.

Riferimenti bibliografici

Per evidenti ragioni di sintesi, coerenti con la tecnica espositiva qui adottata, si indicano solo alcuni recenti lavori (pubblicati nel XXI secolo) che affrontano in termini monografici alcuni dei principali passaggi di logica giuridica e fiscale espressi nella ricerca.

AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli 2006;

AA. VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. Glendi e G. Corasaniti, Padova 2019

R. ATKINSON, *Diseguaglianza*, Harvard 2015, trad. ital. Milano 2015;

P. BORIA, *Il potere tributario*, Bologna 2021;

P. BORIA, *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato ed i cittadini*, Napoli 2016;

P. BORIA, *Lo Stato impossibile*, Torino 2013;

A. GIOVANNINI, *Il re Fisco è nudo*, Milano 2016;

F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Bologna 2007;

R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano 2005;

T. PIKETTY, *Capitale e ideologia*, Paris 2020, trad. ital. Milano 2020;

P. ROSANVALLON, *La società dell'eguaglianza*, Paris 2011, trad. ital. Roma 2013;

M.J. SANDEL, *Giustizia. Il nostro bene comune*, Milano 2009, trad. ital. Milano 2013;

A. SEN, *L'idea di giustizia*, 2009, trad. ital. Milano 2010;

A. SIRI, *Flat tax*, 2019.

Anno I
Registrazione presso il Tribunale di Roma n. 87/2022 del 25 maggio 2022

Editoriale Scientifica s.r.l.
Via San Biagio dei Librai 39
80138 Napoli
Tel. (39) 081.5800459
editoriale.abbonamenti@gmail.com
www.editorialescientifica.com