

# Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio

*a cura di*

Valeria Mastroiacovo e Giuseppe Melis



**Giappichelli**

# **Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio**

*In copertina:*

Hieronymus Bosch (1450-1516), *Il Giardino delle Delizie* (o *Il Millennio*) (1490 - 1510), trittico, olio su pannelli di legno. Museo del Prado, Madrid, Spagna.







# **Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio**

*Atti del Convegno*

Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio

*LUISS Guido Carli, 10-11 giugno 2022*

*organizzato con il patrocinio della Corte Costituzionale e dell'AIPSDT*

*a cura di*

Valeria Mastroiacovo e Giuseppe Melis

*con l'introduzione del giudice costituzionale*

Luca Antonini



**Giappichelli**

© Copyright 2022 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-921-4465-1

ISBN/EAN 978-88-921-7824-3 (ebook - pdf)

*Il presente volume è stato realizzato con il contributo dell'Università di Foggia e Luiss Guido Carli nell'ambito del finanziamento del Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca, bando PRIN 2017, dal titolo: Intelligenza artificiale e scienze giuridiche. Decisioni algoritmiche e predittività dei dati richiedono un nuovo quadro giuridico? Un approfondimento sul mercato della finanza e del Lavoro con particolare riguardo alla tutela dei diritti e alla distribuzione della ricchezza.*



G. Giappichelli Editore



Questo libro è stato stampato su  
carta certificata, riciclabile al 100%



Stampa: Stampatre s.r.l. - Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail [autorizzazioni@clearedi.org](mailto:autorizzazioni@clearedi.org) e sito web [www.clearedi.org](http://www.clearedi.org).

# INDICE

*pag.*

## INTRODUZIONE

IL DIRITTO COSTITUZIONALE TRIBUTARIO NELLA PROSPETTIVA DEL TERZO MILLENNIO	1
---	---

*Luca Antonini*

- |   |    |
|---|----|
| 1. Una premessa sulle ragioni di un titolo  | 1  |
| 2. Dovere tributario o potere tributario: due prospettive diverse per guardare al medesimo fenomeno | 2  |
| 3. Implicazioni tratte dalla più recente giurisprudenza costituzionale                              | 7  |
| 4. Una conclusione  | 12 |

## PARTE PRIMA

### CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E PRINCIPI COSTITUZIONALI: NUOVE PROSPETTIVE RICOSTRUTTIVE

NUOVE RICCHEZZE ED ELEMENTI ESSENZIALI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NELLA DIMENSIONE POSTMODERNA	17
---	----

*Andrea Fedele*

- |  |    |
|--|----|
| 1. Nella prospettiva di “globalizzazioni” ed evoluzioni tecnologiche emergono molteplici proposte di innovazione dei sistemi tributari                                       | 18 |
| 2. Due contrapposte visioni della fiscalità  | 20 |
| 3. La capacità contributiva nel giudizio sulla legittimità della norma tributaria  | 22 |
| 4. Se la “possibilità di pagare” possa essere identificata con la capacità contributiva ed assunta come limite oggettivo nel giudizio sulla legittimità di qualsiasi tributo | 24 |

	<i>pag.</i>
5. Le nozioni di capacità contributiva effettivamente utilizzate come parametri nella valutazione della legittimità dei tributi	26
6. “Nuove ricchezze” ed innovazioni nel sistema tributario	28

## I LIMITI DIMENSIONALI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NELLA *DIGITAL ECONOMY* 39

*Alessandro Giovannini*

1. Oggetto e metodo dell'indagine. Le attività della <i>digital economy</i> e le categorie giuridiche generali	40
2. Stato senza sovranità e sovranità senza Stato: la realtà dell'economia e gli equivoci sui concetti di sovranità e territorio. Le onde elettromagnetiche e la sovranità	41
3. La materia invisibile, la fisica e il <i>Tû-Tû</i> della territorialità	45
4. Invisibilità dei luoghi e immaterialità delle attività economiche: la ragionevole connessione con la materia invisibile del “territorio”	47
5. La sovranità come sintagma ordinamentale, la sovranità aperta e polimorfa in Costituzione	49
6. Intermezzo. Elementi del contenuto normativo e interpretazione “circolare”: precisazione di metodo e di sostanza sul giuridico e sul pregiudiziale	50
7. I poteri e la dimensione impositiva della sovranità nella territorialità invisibile	52
8. I vincoli e gli pseudo vincoli di diritto internazionale, della <i>soft law</i> e delle istituzioni senza sovranità. La “doppia non imposizione” internazionale	53
9. Il confronto della <i>digital economy</i> con l'art. 53 Cost. inteso come criterio di riparto dei carichi pubblici: il rapporto di utilità economicamente rilevante	55
10. <i>Segue</i> : lo spostamento della ricchezza nazionale, la “doppia non imposizione” e l'organizzazione dominante delle attività commerciali. I progetti OCSE e la tassazione interna	57
11. <i>Segue</i> : la giustificazione economica, costituzionale e tributaria di un'eventuale imposta “oltre” il reddito	59
12. <i>Segue</i> : il “lavoro” degli utenti come bene intangibile e il dominio sui fattori della produzione. L'imposta italiana sui servizi digitali	61
13. La solidarietà costituzionale e il concorso alla spesa per chi non appartiene alla comunità. Gli effetti economici e sociali come indicatori ulteriori dell'appartenenza	63
14. La lunga strada dell'Isola delle Rose. Conclusioni	65

pag.

SOSTANZA ECONOMICA E  
FORMA GIURIDICA NEL DIRITTO TRIBUTARIO 67

*Valeria Mastroiacovo*

1. Contrapposizione tra sostanza economica e forma giuridica nella prospettiva dell'effettività di capacità contributiva 67
2. L'*invenzione* del sostanzialismo metagiuridico 72
3. La mancanza di uno specifico referente normativo a fondamento del principio della prevalenza della sostanza sulla forma e i limiti della giurisprudenza creativa in materia tributaria 76
4. La linea d'ombra dell'art. 20 TUR 80

IMPOSIZIONE PATRIMONIALE:  
ANALISI DELLE (CRIPTO) PREVISIONI IN VIGORE E  
POSSIBILI MODELLI INNOVATIVI 85

*Enrico Marello*

1. Le chiavi di lettura: atto/potenza, uno/molti 85
2. Le direttrici del dibattito novecentesco: la bellezza dell'uno, l'apoteosi della potenza 87
3. Il dibattito del XXI secolo: la prevalenza dell'atto, l'esaltazione dei molti 94
4. Le nuove trasformazioni dell'imposizione patrimoniale, ritorno alla potenza 98
5. Domande conclusive 99

LA FUNZIONE DEL TRIBUTO  
AL TEMPO DELLE GRANDI DISUGUAGLIANZE 101

*Franco Gallo*

1. Uno Stato più regolatore e più redistributore 101
2. La funzione redistributiva del tributo 103
3. L'art. 53 Cost. 104
4. I riscontri in sede applicativa 106

CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E  
 “AGENDA” DEL TERZO MILLENNIO:  
 DALLA TUTELA DELL’AMBIENTE ALL’ECONOMIA CIRCOLARE 109  
*Antonio Uricchio*

1. Gli obiettivi di Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile, economia e fiscalità circolare 109
2. La sfida ecologica e il diritto tributario del nuovo millennio 114
3. La fiscalità ambientale nella nuova cornice costituzionale 118
4. La copertura costituzionale della fiscalità circolare tra extrafiscalità e capacità contributiva 123
5. Transizione ecologica, crisi energetica e accise verdi 131

UNO SGUARDO OLTRE CONFINE: QUALE FUTURO PER  
 L’IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI? 139  
*Elena Conte*

1. Introduzione 139
2. La distribuzione della ricchezza nell’area OCSE: la ricchezza delle famiglie è ripartita in modo ineguale 140
3. Passaggi di ricchezza nell’area OCSE 142
4. Imposizione su successioni e donazioni: quali spazi? Le considerazioni dell’OCSE 143
  - 4.1. I modelli possibili 144
  - 4.2. Gettito, basi imponibili ed esenzioni 145
5. Paesi europei a confronto: l’imposta di successione in Italia, Francia, Germania e Regno Unito 147
6. Imposte di successione e tassazione del capitale 148
7. Un contributo al dibattito pubblico: il rapporto degli economisti francesi 150

AUTONOMIA TRIBUTARIA ALLA PROVA  
 DELLE NUOVE SFIDE A LIVELLO LOCALE 153  
*Francisco Adame Martínez*

1. Introduzione 153
2. Autonomia tributaria delle regioni e tassazione della ricchezza: concorrenza fiscale tra regioni 154
  - 2.1. Ripartizione delle imposte tra lo Stato e le Regioni 154
  - 2.2. Imposta sul patrimonio 155

	<i>pag.</i>
2.3. Imposta sulle successioni e donazioni	157
3. Imposte proprie delle Regioni e tutela dell'ambiente	160
4. Il rilancio del principio di capacità contributiva come misura di quantificazione fiscale	164

PARTE SECONDA  
ATTUAZIONE DEL DOVERE DI CONCORRERE  
ALLE PUBBLICHE SPESE

CRESCITA E DECRESCITA ECONOMICA  
NEL TERZO MILLENNIO

*Massimo Bordignon*

1. Il quadro internazionale	171
2. I dilemmi della politica economica	173
3. L'economia italiana	175
3.1. La congiuntura	175
3.2. I problemi strutturali: crescita economica e debito pubblico	177
4. Le difficoltà dell'Europa	179
5. Il fisco	182

TERZO MILLENNIO, POST GLOBALIZZAZIONE  
E STABILE ORGANIZZAZIONE.  
QUALE TASSAZIONE PER I GAFA?

*Silvia Cipollina*

1. Osservazioni introduttive	185
2. Localizzazione del prelievo fiscale e "creazione del valore"	189
3. "Presenza digitale" e "significativa presenza economica"	193
4. La soluzione a due pilastri dell'OCSE	197
4.1. Il primo pilastro	197
4.2. Il secondo pilastro	199
4.3. Rilievi critici	200
5. Osservazioni conclusive	201



	<i>pag.</i>
<p>DAL RULING INTERNAZIONALE ALLA COOPERATIVE COMPLIANCE: UNA LETTURA DI SISTEMA DEL FISCO “SU MISURA”</p> <p><i>Giuseppe Melis</i></p>	203
1. Introduzione	203
2. Gli strumenti ed istituti per favorire l’adempimento spontaneo e il dialogo: classificazione sistematica e le relative premialità	206
3. Il sistema “su misura” (interpelli, accordi preventivi, adempimento collabora- tivo) e la giustificazione costituzionale della disciplina generale e derogatoria	214
3.1. Linee di indirizzo del sistema tracciato ed eterogeneità degli ef- fetti premiali	214
3.2. Fondamento della risposta “su misura”	216
3.3. Risposta “su misura” ed effetti nei confronti di terzi	219
3.4. Sul fondamento del <i>revirement</i> , sul suo effetto solo <i>pro-futuro</i> e sulle ipotesi di sua esclusione	221
4. Questioni di rinuncia preventiva al controllo	229
5. Conclusioni	230
<p>CIVILTÀ GIURIDICA E DIRITTO AL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE</p> <p><i>Livia Salvini</i></p>	233
1. Premessa	233
2. Lo stato della giurisprudenza	235
2.1. La Cassazione	235
2.2. La Corte costituzionale	239
3. Alcune considerazioni e proposte	241
<p>LA RIFORMA FISCALE</p> <p><i>Vieri Ceriani</i></p>	247
<p>CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E PRINCIPI COSTITUZIONALI: NUOVE PROSPETTIVE RICOSTRUTTIVE</p> <p><i>Ernesto Maria Ruffini</i></p>	257

*pag.*

LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI TRA STATI  
NEL CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE  
E L'UTILIZZO DEI DATI

263

*Michele Carbone*

1. Gli strumenti per lo scambio di informazioni	263
2. Il <i>Foreign Account Tax Compliance Act</i> (FATCA)	269
3. Il <i>Common Reporting Standard</i> (CRS)	274
4. La Direttiva 2011/16/UE e le successive DAC	278
5. Utilizzo e valore probatorio dei dati di fonte estera	288
6. Conclusioni	296



INTRODUZIONE

IL DIRITTO COSTITUZIONALE TRIBUTARIO  
NELLA PROSPETTIVA DEL TERZO MILLENNIO

*Luca Antonini\**

ABSTRACT: Il presente contributo si sviluppa intorno al tentativo di fare entrare “aria nuova” nella discussione accademica sul dovere tributario, andando al di là di discussioni (come quella sul concetto di capacità contributiva) che hanno affaticato – e diviso – la dottrina tributaristica per gran parte del secolo scorso. Esse sono state indubbiamente utili e preziose, ma hanno fatto il loro tempo: il presente saggio sostiene l’esigenza di guardare avanti, analizzando il fenomeno dell’imposizione dei tributi in un modo nuovo rispetto ad antichi preconcetti e obsolete visioni. Non è un caso che la giurisprudenza costituzionale in recenti sentenze abbia qualificato espressamente il dovere tributario in termini di un dovere inderogabile di solidarietà, riconducendolo, senza esitazione, nell’ambito dell’art. 2 Cost. È un passaggio che denota un cambio di paradigma: guardato più dal punto di vista del dovere che da quello del potere, il fenomeno tributario si inserisce, infatti, nel pieno del dibattito attuale sulla portata del principio di solidarietà all’interno delle democrazie costituzionali, mostrandosi ricco di implicazioni, le quali, anche alla luce degli altri recenti sviluppi della giurisprudenza costituzionale, vengono nel testo analiticamente considerate.

SOMMARIO: 1. Una premessa sulle ragioni di un titolo. – 2. Dovere tributario o potere tributario: due prospettive diverse per guardare al medesimo fenomeno. – 3. Implicazioni tratte dalla più recente giurisprudenza costituzionale. – 4. Una conclusione.

### *1. Una premessa sulle ragioni di un titolo*

Il titolo – che potrebbe sembrare, di per sé, troppo ambizioso e vasto – è volutamente provocatorio, in quanto concepito nel tentativo di avviare una riflessione innovativa.

---

\* Giudice della Corte costituzionale.

Il suo scopo, infatti, è quello di evitare il riproporsi di annose discussioni (come quella sul concetto di capacità contributiva) che hanno affaticato – e diviso – la dottrina tributaristica per gran parte del secolo scorso. Esse sono state indubbiamente utili e preziose, ma hanno fatto il loro tempo: ora occorre guardare avanti, evitando di rimanere fermi, a causa di una latente inerzia intellettuale, come se decine e decine di anni non fossero passati.

«*Ci sono ormai più cose in cielo e in terra, Orazio, di quante ne sogni la vostra filosofia*», diceva Amleto al suo fedele amico.

È quindi tempo di fare entrare aria nuova e cogliere il senso del fenomeno tributario nella prospettiva del cambio epocale che stiamo attraversando.

La globalizzazione, in questo tempo, ha spiegato i suoi imponenti effetti, positivi ma anche negativi.

Abbiamo infatti visto i suoi eccessi, soprattutto con riguardo alla distribuzione della ricchezza e alla nascita di nuove diseguaglianze, con l'esplosione della forbice tra ricchi e poveri e l'eclissi del ceto medio.

Abbiamo attraversato una crisi finanziaria globale e abbiamo capito come i mercati, in quella che Beck ha definito la «*società mondiale del rischio*», possono generare tempeste di condizionalità catastrofica; abbiamo sperimentato gli effetti devastanti dei cambiamenti climatici e ci poniamo ora il tema della responsabilità generazionale<sup>1</sup>.

Abbiamo subito una pandemia e, appena pensavamo di esserne usciti, abbiamo assistito attoniti al divampare di una guerra impensabile alle porte dell'Europa, che arriva a incrinare, tra l'altro, anche lo stesso sistema globale, con effetti imprevedibili dal punto di vista economico.

La realtà ci ha messo di fronte tutto questo e non possiamo prescindere, girando la faccia da un'altra parte, nemmeno per ragionare sul fenomeno tributario.

Perché la realtà è testarda, come scrive Bulgakov ne *Il maestro e Margherita*.

## 2. *Dovere tributario o potere tributario: due prospettive diverse per guardare al medesimo fenomeno*

**2.1.** Tutto ciò conduce a guardare il fenomeno dell'imposizione dei tributi in un modo nuovo – post moderno potremmo pertanto dire – rispetto ad antichi preconcetti e obsolete visioni e non è un caso che la giurisprudenza costituzionale in recenti sentenze abbia fatto registrare, sul tema del dovere tributario, una importante novità, qualificandolo espressamente in termini di un dovere inderogabile di solidarietà, e lo abbia ricondotto, senza esitazione, nell'ambito dell'art. 2 Cost.

---

<sup>1</sup> Rimando su tali aspetti e anche per la bibliografia a ANTONINI, *Alla ricerca del territorio perduto: anticorpi nel deserto che avanza*, in *Riv. AIC*, 2, 2017.

È stato un passaggio importante e non scontato, rispetto al quale c'è era stata in passato una certa timidezza.

È nella sentenza n. 288/2019 della Corte costituzionale che si inizia ad assistere a una chiara presa di posizione sulla riconducibilità del dovere tributario a quei doveri inderogabili di solidarietà che l'art. 2 pone accanto al riconoscimento dei diritti inviolabili, come lati scindibili di una stessa medaglia, per usare le parole di Meuccio Ruini in Assemblea costituente, che in questo accostamento ravvisò il segreto dell'art. 2.

Non è un passaggio scontato, perché sottende una questione di fondo che è dirimente; un vero e proprio cambio di paradigma.

Un conto, infatti, è guardare al fenomeno impositivo mettendo l'accento sul potere tributario, un altro è guardare al fenomeno impositivo mettendo l'accento sul dovere di solidarietà.

Boria, ad esempio, ha recentemente pubblicato un interessante volume che si intitola *Il potere tributario*<sup>2</sup>, dove l'accento inevitabilmente cade sulla sovranità fiscale, cioè sul potere dello Stato di imporre tributi.

L'imposizione del tributo, nel senso che l'imposta ci «è imposta», direbbe Gobetti<sup>3</sup>, descrive del resto un connotato tipico della statualità, ovvero del potere statale.

Da questo punto di vista, portare risorse nella casse dello Stato diventa il mezzo e il fine dell'attività impositiva, che risulta un'attività fredda, per così dire, al punto che il dovere tributario non si fatica a identificarlo, come faceva la dottrina tributaristica più risalente, in un dovere di soggezione, assecondandone poi, di conseguenza, le implicazioni statalistiche<sup>4</sup>.

Molto diverso è invece porre l'accento non sul potere tributario, ma sul dovere di solidarietà.

Non si tratta più di fredde norme dirette solo a incamerare risorse per lo Stato; il dovere di concorrere alle spese pubbliche si colora di un principio di integrazione, per citare Smend<sup>5</sup>, che attiene a un valore strutturale nel disegno costituzionale: quello della solidarietà che lega le persone unite in una comunità.

Il colore della solidarietà qualifica il fenomeno impositivo, al punto che permette di guardarlo più che dal lato dello Stato, da quello della società.

È solo quando è osservato da questo punto di vista che il fenomeno tributario viene colto, come detto, nella sua essenza post moderna e riesce a rispondere alle sfide dell'attualità.

---

<sup>2</sup> BORIA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021.

<sup>3</sup> Cfr. *infra*.

<sup>4</sup> Si rimanda in proposito a ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 34 ss.

<sup>5</sup> Cfr. SMEND, *Verfassung und Verfassungsrecht*, in *Staatsrechtliche Abhandlungen*, trad. it., Milano, 1992.

**2.2.** Non è un caso che Habermas nel suo recente saggio *Proteggere la Vita*<sup>6</sup> abbia riletto l'esperienza del periodo COVID ponendo al centro del suo intervento proprio il valore della solidarietà.

In effetti, l'esigenza di fronteggiare la pandemia ha imposto il valore della solidarietà nel cuore della vita sociale: le vaccinazioni, gli obblighi di distanziamento, il segnalare di essere entrati in contatto con una persona infetta, le quarantene, gli obblighi di tampone, ecc. Tutto questo per evitare il diffondersi del contagio.

Habermas constata che si è trattato, paradossalmente, di "obblighi di solidarietà" imposti anche penalmente alle libertà dei cittadini per fronteggiare il COVID. E si chiede se ci può essere una solidarietà imposta per legge (la stessa domanda possiamo riferirla al dovere tributario), anche penalmente. Non è una contraddizione? Lui, una delle più acute menti viventi, conclude non solo rispondendo affermativamente ma anche chiarendo che questo non altera la natura della solidarietà. «*L'involucro costituito dalla coercizione giuridica con il quale viene rivestita la solidarietà non ne modifica la natura intrinsecamente volontaria*»<sup>7</sup>.

E aggiunge: «*senza la possibilità di basare la coercizione legale nella solidarietà dei cittadini lo Stato di diritto democratico non può avere esistenza politica*».

Al centro di questa impegnativa conclusione non c'è lo Stato come entità ipostatizzata, astratta (come si tende a teorizzare dal punto di vista del potere tributario), c'è piuttosto la comunità dei cittadini che si organizza dandosi una costituzione che pone al suo fondo i diritti e la solidarietà (come si tende a riconoscere ponendosi dal punto di vista del dovere tributario)<sup>8</sup>.

Zagrebelsky, introducendo il saggio di Habermas precisa: «*La solidarietà è qualcosa di essenziale alla democrazia. I regimi autocratici ne fanno a meno. A loro basta il potere e la forza. Nella democrazia non è così: essa presuppone la libertà ma implica che si esprima nella solidarietà*»<sup>9</sup>.

Questo perché lo Stato democratico ha bisogno della cooperazione dei cittadini.

Solidarietà quindi come valore emergente: del resto anche la stessa reazione europea alla guerra è una reazione basata sulla solidarietà ad un popolo aggredito (poi possiamo discutere di tante altre cose, ma questo fattore non è possibile metterlo in discussione).

**2.3.** Ecco il denso e attualissimo contesto di valore in cui si inserisce il dovere tributario, quando viene qualificato come dovere inderogabile di solidarietà.

La Corte costituzionale negli ultimi anni ha voluto esplicitare questo cambio di paradigma: dal potere al dovere.

---

<sup>6</sup> HABERMAS, *Proteggere la vita*, Bologna, 2022.

<sup>7</sup> HABERMAS, *Proteggere la vita*, cit., 101.

<sup>8</sup> Ivi, 102 ss.

<sup>9</sup> Ivi, 38.

Nella sentenza, prima citata, n. 288/2019 si afferma: «*nella Costituzione il dovere tributario, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali sia quelli civili*».

Tra i diritti sociali, la sentenza cita, a titolo di esempio, la tutela della salute, tra quelli civili la proprietà: anche per quest'ultima categoria di diritti, quelli cosiddetti di prima generazione, vale infatti il condizionamento delle risorse finanziarie, basti pensare al più tradizionale di questi, il diritto di proprietà, che, una volta calato dall'immaginario e inesistente stato di natura (come avrebbe detto Grossi) nel contesto reale della vita civile, non potrebbe essere tutelato in assenza di un sistema di sicurezza pubblica, di tribunali, di istituzioni democratiche complesse, ecc. Il costo dei diritti spiega nella sentenza l'essenzialità del dovere tributario per il finanziamento e quindi per l'effettività dei diritti costituzionali, mostrando così il coraggio, per dirla con le parole di Luciani, di non fuggire dal «*duro discorso delle risorse*»<sup>10</sup>.

La pronuncia, peraltro, mette in evidenza anche la funzione redistributiva, che rafforza la natura solidaristica del dovere tributario, perché supera l'idea del mero "scambio fiscale" (nel senso del finanziamento di spese diretto a incrementare utilità individuali secondo la visione di A. Smith<sup>11</sup>)<sup>12</sup>.

La sentenza esplicita infatti che: «*[è] anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattendere lo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti*».

Il fenomeno è lo stesso, ma è radicalmente cambiata la chiave di lettura: al centro non c'è più tanto lo Stato, il potere tributario, la forza e la soggezione; più che queste categorie concettuali sono evocati i rapporti, la società, *l'homme situé* (per usare la celebre espressione di Georges Burdeau) cioè la persona situata dentro la comunità, immersa nei legami sociali e alla ricerca della felicità pubblica, direbbe Hannah Arendt, che ha riletto in modo straordinario, recuperando un insuperabile

---

<sup>10</sup> LUCIANI, *Editoriale*, in *Diritto & Conti*, 2, 2019, <https://dirittoeconti.it/editoriale-n-2/>.

<sup>11</sup> Cfr. il noto passaggio di SMITH, *Ricerca sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, trad. it., Torino, 1990, 247 ss. «*La spesa del governo nei confronti degli individui di una grande nazione è simile alla spesa di amministrazione nei confronti dei proprietari di un grande patrimonio, i quali sono obbligati a contribuire in proporzione ai loro interessi nel patrimonio medesimo*».

<sup>12</sup> Cfr. sul tema, GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011.



carteggio tra Adams e Jefferson, *The pursuit of happiness* della dichiarazione di indipendenza degli Usa<sup>13</sup>.

Il dovere tributario dà quindi voce alla domanda etica che sta al fondo del disegno costituzionale, perché dà voce alla esigenza di solidarietà, permettendo, per dirla con Emmanuel Lévinas, di fare «*della responsabilità verso l'Altro, sostanzialmente incondizionata e illimitata, qualcosa di condizionato (rispetto a determinate circostanze) e limitato (a un gruppo selezionato di altri, più circoscritto rispetto all'intera umanità)*»<sup>14</sup>.

È indubbio – è importante precisarlo – che nel fenomeno tributario ci sono entrambe le dimensioni, ovvero sia il potere tributario (così si rende ragione a quella parte della dottrina che l'ha enfatizzato), sia il dovere di solidarietà (così si rende ragione alle sentenze più recenti della Corte costituzionale e a quell'altra parte della dottrina che l'aveva intuito).

Ma il reale problema, rispetto all'una e l'altra prospettiva, è dove si calca l'accento.

Ed è opportuno porlo sul dovere di solidarietà, perché così si inserisce tale dovere in una dimensione essenziale della democrazia, riportandolo pienamente, nella prospettiva costituzionale.

Il dovere tributario, in conclusione, si configura come un dovere che attiene, come fine, prevalentemente alla relazione di solidarietà tra i componenti della società (anche se implica, come mezzo, l'istituzione statale), piuttosto che alla relazione verticale tra individuo e Stato (com'era nei doveri di soggezione).

Quasi profetico risulta, pertanto, quanto scriveva De Mita diversi anni fa: «*come ci ha insegnato Micheli, quello fiscale è un dovere di solidarietà civile ... Anche nella materia tributaria la Corte, come ha scritto lucidamente Valerio Onida, "sospesa a metà tra astrattezza della legge e concretezza dei casi della vita" ha salvaguardato "certe condizioni minime" di giustizia, ma a differenza di quanto ha prodotto in altri campi del diritto, non ha immesso, nella vita collettiva, lo spirito e la logica che si rifanno ai grandi ideali del costituzionalismo... In conclusione, una giurisprudenza "necessitata", molte volte contraddittoria, ma sempre aperta, che tocca alla dottrina sollecitare ad evolversi verso soluzioni più coraggiose e coerenti al "costituzionalismo moderno"*»<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Mi sia consentito rinviare, sul tema, al mio recente saggio ANTONINI, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Modena, 2021, 9 ss.

<sup>14</sup> Cfr., al riguardo, BAUMAN, *Consumo dunque sono*, Bari, 2010, trad. it. M. Cuppellaro, 112 ss.

<sup>15</sup> DE MITA, *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza «necessitata»*, in *Jus*, 1, 2008, 56 ss.

### 3. Implicazioni tratte dalla più recente giurisprudenza costituzionale

**3.1.** È importante segnalare che nella appena citata sentenza n. 288/2019, all'affermazione del preminente valore del dovere tributario segue subito la precisazione per cui «[t]ale qualifica, tuttavia, dato il contesto sistematico in cui si colloca, si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

*Sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale».*

In altri termini, quando il sistema fiscale non rispetta la Costituzione, l'imposizione diventa ottusa, perde il genuino calore della solidarietà, rompe l'ordine sociale e tende invece a giustificare l'evasione fiscale.

Non si può del resto sfuggire all'icastica affermazione, già prima ricordata, di Piero Gobetti, scritta in un articolo su *La Rivoluzione Liberale* del 1922: «Il contribuente italiano paga le imposte bestemmiando lo Stato; non ha coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta».

Sono parole che colgono un aspetto reale, radicato nel sentire comune, e con il quale non si può evitare di confrontarsi.

Questa percezione dell'imposta si è infatti affermata per effetto di un preciso processo storico, quello radicato proprio sul dovere di soggezione, il cui retaggio getta ancora pesanti ombre, che la Costituzione avrebbe dovuto invece interamente dissolvere, sul sistema tributario attuale.

Recentemente, ad esempio, la Corte costituzionale ha precisato, con riguardo alla indeducibilità dell'IMU dall'IRES, che «l'ampia discrezionalità del legislatore tributario nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva (ex plurimis, sentenza n. 269 del 2017) non si traduce in un potere discrezionale altrettanto esteso nell'individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile: una volta identificato il presupposto d'imposta quest'ultimo diviene, infatti, il limite e la misura delle successive scelte del legislatore». Per cui ha concluso che, «con riferimento all'IRES, una volta che il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del "reddito complessivo netto", scegliendo di privilegiare tra diverse opzioni quella della determinazione analitica del reddito, non può, senza rompere un vincolo di coerenza, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente».

Ha quindi precisato, da un lato, che nemmeno può porsi, come invece pretendeva la difesa erariale, a giustificazione della integrale indeducibilità dell'IMU la «grave crisi economica che il Paese stava attraversando», perché «la temporaneità

*dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali».*

*D'altro, che «alla mera esigenza di gettito, in particolare, il legislatore è tenuto a rispondere in modo trasparente, aumentando l'aliquota dell'imposta principale, non attraverso incoerenti manovre sulla deducibilità, che si risolvono in discriminatori, sommersi e rilevanti incrementi della base imponibile a danno solo di alcuni contribuenti».*

**3.2.** Nella recente sentenza n. 140/2022 sugli oneri fiscali, questo concetto viene ribadito e approfondito, precisando le prudenze che devono accompagnare la qualificazione in termini di dovere inderogabile di solidarietà. Questa, infatti, *«da un lato, esprimendo un principio giuridico di integrazione attinente a quei valori di solidarietà che sono strutturali nel disegno costituzionale, ha segnato un chiaro abbandono della risalente nozione di dovere di soggezione (sentenza n. 288 del 2019), dall'altro, ha posto tale dovere, ma solo in quanto relativo a un'imposizione tributaria che possa ritenersi stabilita nel rispetto del principio di legalità, in relazione di coesenzialità con i diritti inviolabili».*

Una volta riportato il dovere tributario all'art. 2 lo si carica, infatti, di un valore assiologico importante che lo pone, nel bilanciamento, in un piano di sostanziale parità con i diritti inviolabili, per questo è importante distinguere, come fa la sentenza, tra dovere tributario e "interesse fiscale". Quest'ultimo, infatti, sebbene costituisca un interesse particolarmente tutelato dall'art. 53, comma 1, Cost., attiene *«a momenti della dinamica impositiva nei quali è ancora in fase di definizione ciò a cui corrisponde il dovere tributario».*

Rispetto *«a tale interesse – che può giustificare svariate esigenze, come quella di evitare "eventuali frodi facilmente ipotizzabili" (sentenza n. 173 del 1975), o quella di garantire una "pronta realizzazione del credito fiscale" (sentenza n. 358 del 1994), oppure di "prevenire fenomeni di evasione o elusione" (sentenza n. 262 del 2020) – non si manifesta, pertanto, quella coesenzialità alla realizzazione dei diritti inviolabili che invece giustifica il dovere tributario».*

In altre parole, la sentenza ha precisato un triplice aspetto: a) il dovere tributario si giustifica come dovere inderogabile di solidarietà, ma solo in quanto si tratti di un'imposizione che rispetta il principio di legalità e anche la legalità costituzionale; b) tale dovere può essere tutelato anche limitando diritti inviolabili (come, nel caso di specie, quello alla tutela giurisdizionale), ma solo nei limiti della stretta necessità e proporzionalità; c) le esigenze che giustificano l'interesse fiscale, invece, non possono essere mai tutelate a scapito dei diritti inviolabili.

**3.3.** Ad implicazioni di quanto detto sono, in fondo e per altri aspetti, riconducibili anche le due sentenze sull'imposta di registro, la n. 158/2020 e la n. 39/2021, dove si afferma che l'interpretazione della Corte di cassazione basata sulla prevalenza della forma sulla sostanza non equivale a priori a un'interpretazione costituzionalmente necessitata, e si precisa che *«la legittimità di un inter-*

*vento che attribuisce forza retroattiva a una genuina norma di sistema non è contestabile nemmeno quando esso sia determinato dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore».*

**3.4.** Nella prospettiva del guardare avanti, non vanno poi trascurati alcuni passaggi contenuti nella più volte citata sentenza n. 228/2019 con riguardo all'addizionale IRES delle Banche, dove si afferma, anche in considerazione dell'evoluzione verso la *digital economy*: *«in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica».*

Così come va considerata la sentenza n. 120/2020 – che manifesta alcuni dubbi sulla troppo generalizzata esenzione dell'imposta di successione per i passaggi generazionali delle imprese – anche per la classificazione sistematica che viene effettuata delle agevolazioni fiscali, distinguendo tra quelle “improprie” che non derogano alla capacità contributiva e quelle “proprie” che invece vi derogano, distinguendo, in questa specie, quelle che rispondono a un valore costituzionale e quelle che non vi rispondono. Nella sentenza, infatti, si precisa: *«[a]ll'interno di questa categoria di agevolazioni è poi possibile distinguere tra quelle in cui la finalità extrafiscale perseguita dal legislatore appare riconducibile all'attuazione di altri principi costituzionali (quali, a titolo esemplificativo, la tutela della famiglia, del diritto alla salute o lo sviluppo della previdenza) e quelle per le quali, invece, questa prospettiva teleologica non è individuabile. Al riguardo va precisato che il difetto di tale prospettiva non rende queste ultime agevolazioni di per sé in contrasto con la Costituzione, salvo quando la finalità extrafiscale non sia in alcun modo riconducibile a motivi attinenti al bene comune e assuma piuttosto il tratto di un mero privilegio. Rimane fermo, in ogni caso, che il suddetto difetto, nell'ambito del sindacato sulla violazione del principio di eguaglianza tributaria, implica uno scrutinio particolarmente rigoroso sulla sussistenza di una eadem ratio che ne giustifichi l'estensione in riferimento alle fattispecie ritenute escluse».*

Indubbiamente innovativa è infine la sentenza n. 72/2022 dove si afferma che la contribuzione alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva può avvenire non solo destinando risorse ma anche svolgendo una attività, come nel caso delle attività di interesse generale scolte dagli Enti del Terzo Settore., che possono costituire *«una forma nuova e indiretta di concorso alla spesa pubblica (ciò che deriva dal necessario reinvestimento degli utili in attività orientate a una funzione sociale)».*

**3.5.** Per chiudere, *last but not least*, va ricordata la sentenza n. 120/2021 con cui la Corte costituzionale è entrata per la prima volta<sup>16</sup> nel merito della legittimità costituzionale dell'aggio di riscossione e, sia pur dichiarando inammissibile la questione sollevata, ha severamente richiamato il legislatore sull'urgenza di riformare l'intero sistema di finanziamento della riscossione coattiva, al fine di riportarlo in linea con i principi costituzionali<sup>17</sup>.

Come è stato precisato, «*la fermezza della posizione della Corte unita alla puntualità dei rilievi critici sul sistema di riscossione fanno quasi passare in secondo piano il dispositivo di inammissibilità della questione di legittimità costituzionale motivata dal margine di discrezionalità riservato al legislatore nel porre rimedio alle incoerenze del sistema rispetto ai principi costituzionali*»<sup>18</sup>.

L'adeguamento del legislatore al monito è stato, peraltro, tempestivo e sia il disegno di legge sulla delega fiscale che quello sulla legge di bilancio hanno previsto il superamento del sistema dell'aggio e una radicale riforma del sistema di finanziamento della riscossione.

La pronuncia della Corte costituzionale è stata originata da una questione rimessa dalla Commissione tributaria provinciale di Venezia nell'ambito di un contenzioso in cui un ente pubblico, l'Azienda ULSS 12 Veneziana, aveva impugnato la cartella di pagamento notificatagli a seguito di sentenza sfavorevole emessa dalla Corte di cassazione con esclusivo riferimento all'aggio di riscossione, che ammontava a quasi duecentomila euro.

La sentenza mette in evidenza come l'aggio di riscossione, che si concretizza in

<sup>16</sup> I tentativi di sottoporre le norme sull'aggio di riscossione al vaglio della Corte costituzionale non erano mancati anche negli anni recenti; questa, tuttavia, non era sinora mai entrata nel merito delle questioni prospettate fermandosi a riscontrare diversi motivi di inammissibilità delle questioni. Quanto all'ultimo decennio, si ricordano le ordinanze nn. 158/2013, 129/2017 e 65/2018. Sul tema, cfr. DE MITA, *La riscossione servizio già pagato. L'aggio è un extra*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 febbraio 2013, 23; CANNIZZARO, *Alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'“aggio” di riscossione*, in *Corr. trib.*, 2013, 1283-1288; GLENDI, *Ritorna alla Corte Costituzionale la questione della legittimità costituzionale dell'“aggio”*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 406-419.

Nemmeno erano mancati rinvii pregiudiziali alla Corte di giustizia che dubitavano della coerenza delle previsioni sull'aggio con la normativa sugli aiuti di Stato: cfr. la questione pregiudiziale sollevata dinanzi alla Corte di giustizia dell'UE dalla CTP. di Latina con ordinanza 29 gennaio 2013, n. 41 relativa al possibile contrasto tra la disciplina dell'aggio di riscossione e la normativa unionale in materia di aiuti di Stato. Per un commento dell'ordinanza si veda CANNIZZARO, *Rinvio alla Corte di giustizia UE sulla natura di aiuto di Stato dell'aggio di riscossione*, in *Corr. trib.*, 2013, 1596-1602. Con l'ordinanza 27 febbraio 2014, C-181/13, *Acanfora*, la Corte di giustizia ha ritenuto la questione sollevata (con riferimento alla possibile violazione delle norme sugli aiuti di Stato) manifestamente irricevibile in quanto il giudice a quo non aveva fornito elementi sufficienti per una risposta utile sulla questione.

<sup>17</sup> Cfr., sul tema, GLENDI, *La Corte di cassazione “rimedita” sulla costituzionalità dell'aggio*, in *Corr. trib.*, 2019, 689 ss.; DE MITA, *La Consulta non scioglie il nodo dell'aggio*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 aprile 2018; MELIS-PERSIANI, *Riscossione e aggio nella riscossione riformata*, in *Libro dell'anno del diritto*, Roma, 2017, 458-463.

<sup>18</sup> Cfr. PERSIANI, *La Corte Costituzionale, l'aggio e l'urgente ed indifferibile riforma del sistema di riscossione*, in [giustiziainsieme.it](http://giustiziainsieme.it).

una percentuale rilevante delle somme iscritte a ruolo, sia determinato sulla base dei costi complessivi della riscossione, a loro volta però – ed è questo il punto decisivo della motivazione – *«fortemente condizionati dall'abnorme dimensione delle esecuzioni infruttuose, che quindi incidono altrettanto fortemente sulla proporzionalità dell'onere riversato sul contribuente che, sebbene inadempiente (o ricorrente avverso la pretesa tributaria), assolve il proprio debito tributario»*.

Sottolinea infatti la sentenza che la *«Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, nella Relazione sul rendiconto generale dello Stato per l'esercizio 2019, ha evidenziato che “il volume complessivo delle riscossioni a mezzo ruoli fra il 2000 e il 2019 è stato di 133,4 miliardi, a fronte di un carico netto di 1.002,8 miliardi, con un indice di riscossione del 13,3 per cento”, precisando, peraltro, come tale “affievolirsi delle azioni di riscossione coattiva” risulti di dubbia compatibilità con “il conseguimento degli obiettivi di contrasto all'evasione fiscale e con la complessiva tenuta del sistema tributario” (Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, decisione 24 giugno 2020, n. 10, relazione annessa, volume I, tomo I, pagine 23 e 24)»*.

Evidenzia poi che una *«ulteriore conferma dell'insufficiente indice di riscossione che ha caratterizzato l'ultimo ventennio si rinviene nella recente audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate presso la Camera dei deputati (VI Commissione finanze, Individuazione delle priorità nell'utilizzo del Recovery Fund, con particolare riferimento a possibili interventi di riforma del sistema fiscale e della riscossione, Roma, 14 settembre 2020, pagina 17), dove si precisa che “[a]lla data del 30 giugno 2020, il valore del carico contabile residuo, affidato dai diversi enti creditori all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000, ammonta a circa 987 miliardi di euro»*.

La Corte costituzionale non può non stigmatizzare questa abnorme dimensione delle entrate pubbliche non riscosse (circa 1.000 mld di euro!) e la definisce come la più evidente anomalia che emerge dal confronto del sistema della riscossione italiano con il panorama internazionale.

Ne trae quindi la conclusione che il meccanismo di finanziamento della funzione di riscossione degenera nel paradosso di addossare su una limitata platea di contribuenti, individuati in ragione della loro solvenza (tardiva rispetto alla fase dell'accertamento dei tributi), il peso di una solidarietà né proporzionata, né ragionevole, *«perché originata, in realtà, dall'ingente costo della “sostanziale impotenza dello Stato a riscuotere i propri crediti” (Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione 8 aprile 2021, n. 4, pagina 9) nei confronti dei contribuenti insolventi»*.

Precisa, pertanto, che questa situazione di inefficienza della riscossione coattiva, incidendo negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche, *«non solo si riflette di fatto sulla ragionevolezza e proporzionalità dell'aggio, ma determina altresì una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario»*. Infatti, *«un'adeguata riscossione è essenziale non solo per la tutela dei diritti sociali, ma anche di gran parte di quelli civili, data l'ingente quantità di risorse necessaria al funzionamento degli apparati sia della tutela giurisdizionale sia*

della pubblica sicurezza, entrambi indispensabili per la garanzia di tali diritti.

*Da questo punto di vista, la descritta, grave inadeguatezza dei meccanismi legislativi della riscossione coattiva nel nostro Paese concorre a impedire “di fatto” alla Repubblica di rimuovere gli ostacoli di cui all’art. 3, secondo comma, Cost.».*

Legando ancora una volta l’adempimento del dovere tributario al principio di eguaglianza sostanziale, la Corte costituzionale evidenzia quindi che la funzione della riscossione è essenziale «condizione di vita per la comunità» e nel prospettare l’urgenza di una riforma, mette in luce come il servizio della riscossione sia ormai sostanzialmente accentrato presso un ente pubblico (Agenzia delle Entrate – Riscossione).

*Da ciò sollecita il legislatore a «valutare se l’istituto dell’aggio mantenga ancora, in tale contesto, una sua ragion d’essere – posto che rischia di far ricadere (o fa attualmente ricadere, come si è visto) su alcuni contribuenti, in modo non proporzionato, i costi complessivi di un’attività ormai svolta quasi interamente dalla stessa amministrazione finanziaria e non più da concessionari privati –; o non sia piuttosto divenuto anacronistico e costituisca una delle cause di inefficienza del sistema».*

Il meccanismo dell’aggio, infatti, se da un lato finisce per gravare, in modo non proporzionato, prevalentemente sui cosiddetti “contribuenti solventi”, dall’altro, fornisce risorse insufficienti al corretto esercizio della funzione pubblica di riscossione, per cui disincentiva la lotta della cosiddetta “evasione da riscossione” nei confronti di chi riesce a sfuggire in senso totale ai propri obblighi, favorendo così «il determinarsi di “disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri” (Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione 8 aprile 2021, n. 4, pagina 31)».

Di qui l’urgenza, secondo la sentenza n. 121/2021, di un tempestivo intervento di riforma, affinché il servizio della riscossione coattiva sia posto in condizione di funzionare secondo i principi di efficienza e buon andamento; i principali Paesi europei (Germania, Francia, Spagna, Gran Bretagna) hanno, del resto, da tempo superato l’istituto dell’aggio e posto a carico della fiscalità generale le ingenti risorse necessarie al corretto funzionamento della riscossione.

Come ricordato, il legislatore ha prestato seria e tempestiva attenzione al monito.

#### 4. Una conclusione

In questi anni la Corte costituzionale, in più occasioni, si è misurata con il tentativo di immettere, in quel settore della vita collettiva che è il diritto tributario, “lo spirito e la logica che si rifanno ai grandi ideali del costituzionalismo”<sup>19</sup>. Molto rimane da fare e molto rimane da pensare, sia a livello dei grandi valori, sia dei

<sup>19</sup> DE MITA, *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza «necessitata»*, cit., 56.

singoli istituti e delle singole imposte. “Tocca alla dottrina”<sup>20</sup>, come ricordava De Mita, accompagnare e sollecitare questo tentativo, in assenza del quale la percezione del dovere tributario rimarrebbe offuscata nel suo radicamento nel principio di solidarietà, cadendo così facile vittima di narrazioni basate sul populismo fiscale, che è paradossalmente destinato a ritorcersi contro lo stesso popolo di cui vorrebbe conquistare il consenso.

---

<sup>20</sup> DE MITA, *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza «necessitata»*, cit., 57.





PARTE PRIMA  
CAPACITÀ CONTRIBUTIVA  
E PRINCIPI COSTITUZIONALI:  
NUOVE PROSPETTIVE RICOSTRUTTIVE



# NUOVE RICCHEZZE ED ELEMENTI ESSENZIALI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NELLA DIMENSIONE POSTMODERNA

*Andrea Fedele\**

ABSTRACT: Nella prospettiva della “globalizzazione” emergono molteplici proposte di innovazione dei sistemi tributari, delle quali va innanzi tutto accertata la coerenza con i principi costituzionali o comunque sovraordinati.

Se si accetta l’idea della fiscalità come concorso alle pubbliche spese, necessaria conseguenza della partecipazione del contribuente alla collettività, la capacità contributiva si identifica, per ciascun tributo, con il criterio di riparto “in ragione” del quale si attua il concorso. Il giudizio sulla legittimità costituzionale del tributo, o di sue articolazioni disciplinari, si risolve in giudizio sull’“effettività” dell’indice di capacità contributiva, articolato secondo le modalità del controllo sulla ragionevolezza delle scelte legislative.

La possibilità, per il contribuente, di destinare disponibilità liquide al pagamento del tributo, pur apprezzabile fra gli argomenti rilevanti nel giudizio, non si identifica con una nozione di capacità contributiva come limite oggettivo alla legittimità costituzionale del tributo.

L’identificazione della capacità contributiva con il “reddito” o, più genericamente, con la “ricchezza”, sembra non considerare intere categorie di tributi, come le imposte sui consumi, cui la formula potrebbe essere riferita solo in termini di (opinabile) manifestazione “indiretta” della capacità stessa.

Sulla base di tali più generali considerazioni circa la collocazione costituzionale della fiscalità ed i principi che la regolano, si espongono alcune considerazioni critiche sui “nuovi” indici di capacità contributiva che emergono da innovazioni proposte od attuate in materia di imposizione di “flussi di liquidità” o “sovraredditi”, di istituzione di “*web tax*” o di tributi a vario titolo definiti come “ecologici”.

SOMMARIO: 1. Nella prospettiva di “globalizzazioni” ed evoluzioni tecnologiche emergono molteplici proposte di innovazione dei sistemi tributari. – 2. Due contrapposte visioni della fiscalità. – 3. La capacità contributiva nel giudizio sulla legittimità della norma tributaria. – 4. Se la “possibilità di pagare” possa essere identificata con la capacità contributiva ed assunta come limite oggettivo nel giudizio sulla legittimità di qualsiasi tributo. – 5. Le nozioni di capacità contribu-

---

\* Professore emerito di Diritto tributario presso l’Università “La Sapienza” di Roma.

tiva effettivamente utilizzate come parametri nella valutazione della legittimità dei tributi. – 6. “Nuove ricchezze” ed innovazioni nel sistema tributario.

### 1. *Nella prospettiva di “globalizzazioni” ed evoluzioni tecnologiche emergono molteplici proposte di innovazione dei sistemi tributari*

Devo innanzi tutto ringraziare enti e persone che hanno organizzato questo convegno, proponendo un raffronto fra innovazioni, a tutti i livelli, della fiscalità e principi fondati sul dettato costituzionale ma elaborati in decenni di dibattito dottrinale e di interventi della Corte costituzionale.

È indubbio, infatti, che, negli ultimi anni, si sono moltiplicate iniziative e discussioni circa l’opportunità, o la necessità, di interventi normativi volti ad identificare e definire “nuovi” indici di capacità contributiva, o nuovi profili di rilevanza di indici già noti, sia progettando tributi anch’essi “nuovi”, sia utilizzando, in tutto od in parte, strutture e discipline di istituti già noti.

A fronte di assetti di mercato sempre più complessi, condizionati da concentrazioni mono od oligopolistiche a livello ormai globale, riemergono, invero, con sempre maggiore frequenza, forme di imposizione di “sovraredditi” od “extraprofitti” che (oltre alla sostanziale insussistenza di tratti di progressività nella disciplina dei più rilevanti redditi d’impresa) evidenziano l’inadeguatezza, a questi fini, della tradizionale struttura delle imposte sul reddito e tendono, in definitiva, a collocarsi in aree diverse del sistema tributario.

D’altra parte, la percezione di possibili criticità nella tradizionale disciplina dei redditi d’impresa sotto il profilo della non sempre immediata disponibilità dei risultati economici dell’attività ha sollecitato proposte innovative per dare maggior peso, nella determinazione dell’imponibile, ai “flussi di cassa” ovvero per riformulare totalmente la definizione del presupposto, eventualmente sotto nuove denominazioni, come quella di “reddito liquido”. Anche queste iniziative, seppure non concretate in progetti di atti normativi sufficientemente elaborati nel dibattito tecnico e politico, sono indice della tensione cui sono sottoposte, nella valutazione dell’effettività nell’attuale contesto economico, politico e sociale, le più risalenti nozioni degli indici di capacità contributiva che caratterizzano il nostro sistema tributario e quello degli stati con i quali abbiamo maggiori rapporti economici.

Problemi ancor più impellenti sembrano però prospettati dall’impetuosa evoluzione della c.d. “globalizzazione” dei mercati nei quali emergono operatori economici anch’essi “globali”, in grado di organizzare le proprie attività senza stabilire i tradizionali contatti territoriali che giustificano l’operatività dei sistemi tributari con aliquote più elevate dell’imposta sui redditi. Per tentare di porre rimedio a questi fenomeni si è proposto di prendere in considerazione nuovi aspetti e caratteri delle singole attività produttive approssimativamente sintetizzati nelle formule della “produzione del valore” e delle sue “catene”. Le analisi condotte

a livello europeo non sembrano però giunte ad individuare nuovi criteri di misurazione dei risultati delle attività economiche, ma solo a suggerire criteri per il riparto fra i diversi ordinamenti tributari del gettito di un'imposta sul reddito, identificato, in linea di massima, secondo definizioni già note (ma con l'irrisolto problema dell'insussistenza di una base imponibile comune). Ad un risultato sostanzialmente analogo sembra mirare la difficile trattativa, tuttora in corso anche per la definizione di parametri e criteri di riparto, relativa alla c.d. "*minimum tax*".

L'evoluzione tecnologica, che ha aperto l'infinito spazio della "rete" allo svolgimento di sempre più numerose e rilevanti attività economiche, ha riproposto il medesimo problema con riferimento a mercati ugualmente "globali", ma tecnicamente ancor meno idonei a far emergere contatti "territoriali". I tentativi di reazione a questi fenomeni si sono rivolti dapprima alla disciplina delle imposte sui consumi, con adeguamenti delle disposizioni relative alla territorialità, ma si è anche giunti a formulare la disciplina di tributi nuovi (designati come "*web tax*"), che utilizzano una struttura forse riconducibile all'imposta monofase sui consumi, identificandone il presupposto con la prestazione (al consumatore?) di taluni servizi completamente informatizzati. Si è altresì ipotizzato di collegare nuovi prelievi fiscali a specifici misuratori delle attività svolte sul web (si è parlato di "*bit tax*") od anche a risultati delle attività stesse qualificabili, almeno ad un certo livello di organizzazione, come veri e propri beni patrimonialmente rilevanti (i c.d. "*big data*") ed, in tal caso, parrebbe riemergere lo schema dell'imposta sulla produzione.

Infine, la presa di coscienza delle esternalità negative per l'ambiente delle attività umane si risolve anche nella progettazione di nuove forme di imposizione fiscale. Ciò è in parte già avvenuto con l'applicazione ai risultati di attività od a beni in sé pregiudizievole per l'ambiente di tributi assimilabili per struttura e disciplina a quelli già esistenti (ad es., nel settore dei dazi unionali, ma anche nel diritto tributario italiano con l'istituzione di "*sugar tax*" e "*plastic tax*", tuttavia mai effettivamente applicate). Più nettamente si distaccano dai prelievi tributari già noti le ipotesi di prestazioni imposte per il solo fatto dell'introduzione nell'ambiente di sostanze inquinanti (si pensi al contributo per il conferimento in discarica o l'ormai abolito prelievo per le immissioni inquinanti) per i quali già si è prospettata una ricostruzione teorica volta ad escluderli dalla categoria dei tributi in ragione della funzione sostanzialmente indennitaria che si ritiene di dedurre dalla formula "chi inquina paga".

Il moltiplicarsi di proposte innovative nel settore delle contribuzioni imposte ai privati è in parte giustificato dall'esigenza, sia pure non da tutti condivisa, di giungere alla completa progettazione di un vero e proprio sistema tributario dell'UE. L'opportunità di evitare, o comunque limitare, duplicazioni fra gli istituti fiscali dei diversi livelli di governo dà sicuramente un ulteriore impulso alla ricerca di soluzioni alternative in materia di diretto concorso dei consociati alle necessità finanziarie dell'Unione.

Va detto però che, a fronte della ricchezza di spunti propositivi e dell'ampio

dibattito in materia, le innovazioni normative effettivamente entrate in vigore e tuttora operanti, nel nostro ordinamento o nel diritto dell'Unione, sono piuttosto limitate.

Alla scarsità dei risultati concorre sicuramente un fattore connaturato alle caratteristiche strutturali degli istituti della fiscalità: ogni proposta innovativa (anche se meramente riduttiva del prelievo, per gli inevitabili effetti redistributivi) evidenzia interessi di classi, categorie, gruppi e loro enti esponenziali pregiudicati dal cambiamento ed attiva obiezioni, critiche, opposizioni che, a livello tecnico o nel dibattito politico, ostacolano l'innovazione. D'altra parte, laddove si tratti di istituire tributi "unionali", l'opposizione può provenire, con ancor maggiore efficacia, da singoli stati, partiti politici o movimenti di opinione ostili all'accentuarsi delle caratteristiche "federali" dell'Unione, conseguenza necessaria della nascita di un vero e proprio sistema tributario della stessa.

Una parte delle difficoltà in cui incorrono la costruzione e la regolamentazione di istituti tributari "nuovi" o la significativa modifica di quelli esistenti deriva però dalla sostanziale incertezza circa la natura giuridica e la collocazione sistematica delle innovazioni prospettate, il loro rapporto con i principi costituzionali ed eurounitari, gli eventuali limiti e le esigenze di coordinamento che tali principi comportano.

È quindi alle nozioni fondamentali ed alle categorie strutturali della fiscalità che si deve fare riferimento per inquadrare e valutare gli esiti di un processo evolutivo tuttora in corso e non del tutto evidente nelle prospettive future. A tal fine, si deve però tenere presente, come ha già rilevato il prof. Antonini, che la ricostruzione sistematica della fiscalità è fortemente condizionata da due concezioni di fondo, tra loro difficilmente conciliabili, cui è necessario preliminarmente fare cenno.

## *2. Due contrapposte visioni della fiscalità*

Secondo una prima concezione, risalente all'ideologia dello stato assoluto, l'identificazione di natura e funzione del tributo è ancora condizionata dalla sua originaria qualificazione come "manifestazione di sovranità". L'imposizione fiscale, nell'intera sua vicenda attuativa, si configura, in quest'ottica, come espressione di un potere originariamente illimitato, spettante allo stato apparato e funzionalmente ordinato alla sua sussistenza. La graduale affermazione dei principi dello stato di diritto non sembra aver superato questa originaria visione, che, ancora alla fine del diciannovesimo secolo, riemergeva, sulla scorta di elaborazioni teoriche della riserva di legge risalenti all'esperienza della monarchia costituzionale tedesca, in ricostruzioni del rapporto tributario come relazione di supremazia speciale. La confutazione di queste tesi non sembra aver mai definitivamente escluso l'idea del tributo come relazione fra potere e soggezione, che ancora sopravvive nella mentalità di giuristi, operatori e contribuenti. Infatti, dopo l'entrata in vigore della costituzione repubblicana, la cui portata normativa è, come dirò, del tutto incompatibile

con questa concezione, giurisprudenza e dottrina hanno desunto dall'art. 53 Cost. l'esistenza di un principio costituzionale, designato come "interesse fiscale", che della "sovranità tributaria" è mera trasposizione e si risolve nell'affermazione di un'immanente esigenza di conseguire comunque la maggior possibile entrata sol perché condizione di sopravvivenza dell'apparato pubblico.

Al preteso "interesse fiscale" manca, in realtà, qualsiasi riferimento testuale nell'intera costituzione, dalla quale si può, ovviamente, desumere un interesse ordinamentale alla corretta attuazione del sistema tributario così come legislativamente definito, riconducibile ad una delle possibili manifestazioni del "buon andamento" dell'agire amministrativo (significativamente collocato, nell'art. 97 Cost., fra riserva di legge ed imparzialità). Anche i più rigorosi riferimenti all'"equilibrio di bilancio" di recente inseriti nella costituzione impongono al legislatore, anche tributario, una adeguata considerazione dei rapporti tra entrate, spese ed indebitamento ed all'amministrazione, una corretta attuazione delle scelte conseguentemente effettuate, non implicano affatto un potere fiscale che nell'"equilibrio" trovi una sua speciale giustificazione.

Tuttavia, l'idea stessa dell'"interesse fiscale" come sovrabbondanza del potere evoca la necessità di un "limite", tradizionalmente identificato nella "capacità contributiva", assunta a contenuto di un autonomo principio costituzionale destinato a "bilanciare" l'interesse fiscale.

La funzione fiscale è invece correttamente definita, nell'art. 53 Cost., come attuazione di un dovere di solidarietà derivante dall'inclusione del singolo nella collettività. Come ogni altro dovere costituzionale, quello che ha ad oggetto il concorso alle pubbliche spese non va inteso come "limite", deroga od eccezione, rispetto ad un diritto costituzionalmente garantito, ma come mero riflesso della partecipazione alla comunità, che in termini giuridici si risolve nell'esercizio di diritti e facoltà, nell'adempimento di obblighi e doveri, insomma in relazioni sociali. Il "concorso" alle pubbliche spese da parte dei consociati è disciplinato dalla legge, che stabilisce criteri di riparto in un processo di composizione degli interessi confliggenti di classi, categorie, gruppi nell'ambito della collettività stessa, cui presiedono criteri di equità distributiva. Stante la pratica impossibilità di un sistema tributario caratterizzato da un unico criterio di riparto, il legislatore individua più indici di capacità contributiva, "in ragione" dei quali è regolato il riparto delle pubbliche spese. Gli indici di capacità contributiva sono quindi situazioni differenziali, economicamente rilevanti per ragioni di coerenza sistematica, che giustificano razionalmente il diverso concorso di ciascun consociato, nell'attuazione di sistemi normativi ordinati alla realizzazione del riparto secondo ciascuno degli indici stessi.

Pur essendo spesso identificabili, in dottrina ed in giurisprudenza, espliciti od impliciti riferimenti alla più risalente ideologia del tributo come manifestazione di potere sovrano, ritengo che a quest'ultima lettura del dato costituzionale debba farsi esclusivo riferimento nell'inquadrare sistematicamente nuovi istituti ed interventi legislativi già attuati o prospettati, soprattutto al fine di valutarne la rispondenza a principi costituzionali o comunque sovraordinati.



In quest'ottica appaiono necessarie alcune considerazioni sulla nozione di capacità contributiva e la sua rilevanza nella valutazione della legittimità costituzionale delle scelte legislative in materia tributaria.

### 3. *La capacità contributiva nel giudizio sulla legittimità della norma tributaria*

Nel contesto dell'art. 53 Cost. la capacità contributiva è, come ho detto, il criterio distributivo "in ragione" del quale avviene il riparto. Le norme che, in ciascun tributo, definiscono tale criterio sono pertanto soggette ad un giudizio di ragionevolezza che raffronta fatti e situazioni al cui verificarsi è subordinato, in concreto, il concorso dei singoli consociati al risultato, in termini di distribuzione nell'ambito della collettività, cui è funzionalmente ordinato il singolo tributo come istituto giuridico, cioè alla sua *ratio*. Si tratta di un giudizio che attiene innanzi tutto alla congruità funzionale della definizione della fattispecie imponibile rispetto alla *ratio* del tributo nel contesto del sistema tributario, tenuto conto della disciplina della determinazione quantitativa della decurtazione patrimoniale imposta al contribuente. Già sotto questo aspetto, il giudizio non può che attenere ad una valutazione "sostanziale" del presupposto del tributo, in quanto inclusiva di ogni suo profilo di rilevanza giuridica in relazione ad ogni possibile dato normativo vigente. Ritengo però distorsivo, anche in questo contesto, ogni riferimento alla "sostanza economica" dei fatti, che sollecita ed introduce equiparazioni o disapplicazioni di norme ben oltre le possibilità dell'interpretazione, anche analogica, dei testi.

L'idoneità funzionale dell'identificazione di ciascuna delle situazioni di fatto assunte a criteri distributivi implica anche una valutazione dell'attitudine dei contribuenti a subire il prelievo patrimoniale (l'*"ability to pay"*): sarebbe evidentemente illegittima la scelta di situazioni rispetto alle quali la sussistenza di tale attitudine è necessariamente esclusa o razionalmente improbabile. Trattandosi però di giudizio di ragionevolezza, tale valutazione non può che essere effettuata in termini probabilistici con riguardo all'intera categoria dei potenziali contribuenti. Come dirò più oltre, rispetto a nessuno dei tributi noti può essere assolutamente esclusa la possibilità che, nel caso concreto, il singolo contribuente non si trovi a disporre dei mezzi necessari all'adempimento delle sue obbligazioni tributarie.

Il giudizio di congruità funzionale è declinabile anche secondo i modi del giudizio di "proporzionalità" elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia e dal diritto dell'Unione.

La valutazione della ragionevolezza delle scelte normative implica altresì il raffronto con situazioni analoghe a quelle individuate, secondo la logica del "*tertium comparationis*".

Infine le scelte attinenti gli indici di capacità contributiva che caratterizzano ciascun tributo vanno valutate alla luce dei e composte con tutti i principi costitu-

zionali o comunque sovraordinati eventualmente coinvolti, secondo la logica propria del giudizio di eguaglianza, che implica, appunto, un richiamo a tutti gli altri principi. Come è noto, tale composizione avviene secondo la tecnica del “bilanciamento” (nessun principio è “tiranno”).

Può dirsi, dunque, che l'esito del giudizio di ragionevolezza si risolve in accertamento dell'“effettività” (pertanto dell'“attualità”) del singolo indice di capacità contributiva.

Sembra ovvio il rilievo che un giudizio di questo tipo, stante la sua natura essenzialmente dialettica ed argomentativa, possa giungere ad esiti anche profondamente diversi, in funzione dei diversi argomenti adottati, delle concezioni della fiscalità cui si rifanno le parti del processo ed i giudici, dei molti altri fattori che possono, più o meno legittimamente, interferire.

In effetti, la giurisprudenza della Corte costituzionale, sin dalla sua istituzione e per quasi tutto il secolo passato, ha fatto leva sulla natura del controllo di legittimità costituzionale delle norme impositrici per respingere la grande maggioranza delle accezioni di illegittimità per violazione dell'art. 53, comma 1, Cost. innanzi a lei sollevate utilizzando la ben nota formula per cui nella definizione degli indici di capacità contributiva l'esercizio della discrezionalità del legislatore tributario è sindacabile solo se supera il limite dell'“assoluta irragionevolezza”. Sembra evidente la contraddizione implicita nella formula: la ragionevolezza di una disciplina non può che risultare dal raffronto con un termine di riferimento, si tratti di un profilo funzionale, di un *tertium comparationis*, di un principio. In realtà, quella giurisprudenza si risolveva (a mio avviso arbitrariamente) in affermazione e conferma della sussistenza dell'“interesse fiscale” come principio idoneo a paralizzare il controllo di ragionevolezza della norma impositrice. La giurisprudenza più recente della stessa corte ha però progressivamente abbandonato questo orientamento, addivenendo, in molti casi, a sentenze di accoglimento fondate sugli argomenti del controllo di congruità funzionale, della comparazione e del raffronto con altri principi (peraltro già sporadicamente utilizzati in precedenza, sia pure con riferimento a tributi sul reddito – si pensi alla sentenza sull'ILOR).

La posizione della dottrina maggioritaria è invece decisamente contraria a limitare il controllo della legittimità delle norme impositrici alle sole modalità del giudizio sulla ragionevolezza, considerate insufficienti per un'effettiva garanzia del contribuente ed inidonee ad una rigorosa predeterminazione dell'esito del giudizio.

Il punto di partenza è sempre l'esigenza di un'adeguata tutela dei privati a fronte dell'“interesse fiscale”, tutela che deve necessariamente manifestarsi come garanzia della possibilità, per il contribuente, di disporre dei mezzi necessari all'adempimento delle proprie obbligazioni (oggi esclusivamente pecuniarie) nei confronti dell'ente impositore, secondo la risalente accezione della capacità contributiva come “*ability to pay*”. Si ritiene pertanto che, in virtù di tale principio, sia illegittima ogni norma impositrice che comporti l'astratta possibilità, in una singola ipotesi prevedibile, dell'applicazione del tributo in carenza della suddetta disponibilità patrimoniale.

È quindi sulla nozione di capacità contributiva come “capacità di pagare” il tributo che il discorso deve brevemente soffermarsi.

4. *Se la “possibilità di pagare” possa essere identificata con la capacità contributiva ed assunta come limite oggettivo nel giudizio sulla legittimità di qualsiasi tributo*

Il tema va affrontato con riguardo alle ipotesi in cui il termine per l'adempimento delle obbligazioni tributarie scade successivamente al perfezionarsi del presupposto: l'anticipazione del prelievo rispetto a tale momento esclude tendenzialmente il problema, soprattutto secondo le tesi che considerano le somme anticipate come cauzioni.

Con riferimento alle molteplici modalità di attuazione dei tributi che prevedono per l'adempimento una scadenza successiva al porsi in essere della fattispecie imponibile, “la possibilità di adempiere” si risolve, per il contribuente, in facoltà di programmare, sin dal momento in cui si perfeziona la fattispecie imponibile, l'estinzione delle obbligazioni tributarie.

In ragione delle prevalenti modalità di adempimento previste dalla legge, tale programmazione ha innanzi tutto ad oggetto la costituzione di “disponibilità liquide”, di regola presso banche, sulle quali potranno essere disposti, entro il termine per l'adempimento, la delega a favore del fisco o anche il diretto prelievo da parte dell'Agenzia delle Entrate, ove previsto dalle norme in materia. Queste disponibilità possono risultare da veri e propri diritti di credito nei confronti della banca, ma anche da concessioni di credito da parte di quest'ultima, nella forma tipica dell'apertura di credito o con altre modalità (si tenga conto che anche la concessione di un mutuo bancario – peraltro ormai contratto obbligatorio e non reale – può risolversi in messa a disposizione della somma mutuata su di un conto corrente).

Come è noto, la valutazione del “merito di credito” da parte delle banche considera:

- garanzie patrimoniali (generiche o specifiche) attinenti il patrimonio attuale del finanziato;
- garanzie personali o reali prestate da terzi;
- prospettive di incrementi patrimoniali futuri per il finanziato.

Ove il credito sia concesso in considerazione (o anche in considerazione) di valutazioni rientranti nelle ultime due categorie, sembra evidente che la conseguente capacità di programmare il pagamento non corrisponda ad un indice di capacità contributiva effettivo, nel duplice senso della riferibilità al contribuente e dell'“attualità”.

Peraltro, l'estinzione di obbligazioni tributarie avviene sempre più spesso per compensazione con “crediti d'imposta”. Data l'estrema varietà delle discipline che li riguardano, non sembra possibile attribuire a tutti i “crediti d'imposta” una au-

tonoma rilevanza patrimoniale; inoltre essi possono derivare dalle vicende applicative di tributi diversi da quelli cui attengono le obbligazioni estinte e talvolta è lo stesso legislatore ad escluderne la rilevanza, ad es., come componenti reddituali.

Anche per la facoltà di programmare l'adempimento mediante utilizzazione di crediti d'imposta non vi è dunque necessaria corrispondenza con il presupposto del tributo cui si riferisce l'obbligazione estinta.

La dottrina dominante, che tuttavia fa riferimento in certi contesti al criterio della "liquidità" degli assetti patrimoniali dei contribuenti (si pensi al dibattito sull'imponibilità del "maturato"), ammette che la programmazione dell'adempimento includa l'alienazione di elementi patrimoniali illiquidi ovvero la loro offerta in garanzia di finanziamenti.

La facoltà di disporre può estendersi, però, a mere aspettative, cose o servizi futuri, finanche beni altrui, ed anche laddove vengano in considerazione particolari aspetti (o "qualità") di beni in essere nel momento in cui si realizza il presupposto del tributo, la loro valorizzazione può dipendere dall'aspettativa di eventi futuri. Si pensi all'avviamento ed al problema della sua rilevanza ai fini della determinazione dell'imponibile nelle imposte patrimoniali.

Per converso, non è chiara la rilevanza, a questi fini, degli eventuali limiti alla disponibilità di beni e diritti, i cui effetti possono diversificarsi notevolmente, dai divieti contrattuali di alienazione, all'inalienabilità intrinseca di certi diritti reali, pur rilevanti ai fini dell'applicazione di imposte patrimoniali, all'oggettiva incomerciabilità, ad es., degli edifici totalmente abusivi, per non parlare dell'intricata questione dei proventi da illecito.

Nella prospettiva della liquidazione di componenti patrimoniali attive la relazione tra indici effettivi di capacità contributiva e possibilità di programmare l'adempimento di obbligazioni tributarie non risulta dunque necessariamente biunivoca.

Si può poi accennare al tema della rilevanza delle componenti patrimoniali passive, che in sé non escludono, sino a che siano disponibili componenti patrimoniali attive, la destinazione di queste ultime all'adempimento di obbligazioni tributarie. È però indubbio che la sussistenza di passività sia rilevante nella definizione del presupposto di taluni tributi (ad es., imposte patrimoniali personali), mentre per altri (ad es., imposte patrimoniali reali) l'irrilevanza delle passività stesse fa sorgere dubbi circa l'"effettività" dei relativi indici di capacità contributiva, e ciò evidenzia ulteriori possibilità di divergenze fra "possibilità di pagare" il tributo e sussistenza degli indici stessi.

Infine va segnalata l'esistenza di un'intera categoria di tributi il cui presupposto non presenta alcuna necessaria correlazione con la disponibilità dei mezzi necessari al pagamento dell'imposta: le imposte sui consumi. Come accennerò più oltre, laddove non operi la presupposizione dell'incorporazione del tributo nel prezzo del bene o servizio destinato al consumo, la fattispecie imponibile non è integrata da alcun elemento che evidenzi, per il contribuente, disponibilità patrimoniali ulteriori rispetto a quanto destinato al consumo.

Mi sembra quindi si possa concludere che, ferma restando la possibilità di apprezzarla tra gli argomenti addotti ai fini del controllo dell'effettività di indici di capacità contributiva relativi a taluni tributi, la "capacità di pagare" non è biunivocamente correlata all'esito positivo del giudizio di legittimità per tutti i tributi, non si identifica con una nozione di capacità contributiva come limite oggettivo posto, in generale, alle scelte del legislatore tributario. Trova invece conferma l'idea che il giudizio sulla legittimità di tali scelte attenga, distintamente, a ciascun indice di capacità contributiva secondo i modi del giudizio sulla ragionevolezza delle scelte del legislatore, in cui possono essere fatti valere, a seconda della natura dell'indice stesso, anche argomenti e criteri fondati sulla rilevanza patrimoniale e la più o meno evidente liquidità o liquidabilità di posizioni soggettive del contribuente assunte ad elementi costitutivi della relativa fattispecie.

##### *5. Le nozioni di capacità contributiva effettivamente utilizzate come parametri nella valutazione della legittimità dei tributi*

Va dato atto che, laddove venga affrontato il tema della conformità di singoli tributi o di loro specifiche articolazioni disciplinari ai principi dell'intero sistema tributario, spesso emerge, nella dottrina e talvolta anche in giurisprudenza, il diretto riferimento a nozioni più elementari, ma di maggiore efficacia comunicativa e che a mio avviso meglio evidenziano l'effettivo fondamento delle argomentazioni svolte.

È innanzi tutto risalente l'affermazione che la capacità contributiva va identificata con il solo reddito in quanto incremento del patrimonio del contribuente.

L'argomento è sicuramente efficace per contestare la legittimità costituzionale delle imposte patrimoniali. Rispetto a tributi diversi dalle imposte sul reddito o sul patrimonio il riferimento al reddito impone però l'accettazione dell'antica formula della "manifestazione indiretta" di capacità contributiva, incompatibile con le esigenze di certezza dell'esito del giudizio cui si intenderebbe dare soddisfazione: la relazione "indiretta" con il reddito potrebbe, al più, essere valutata in termini probabilistici o comunque essere oggetto di un giudizio di ragionevolezza.

Attualmente è, in effetti, più diffuso il richiamo alla "ricchezza".

Se per ricchezza si intende un patrimonio netto, la nozione tende a coincidere con la definizione del presupposto dell'imposta personale sul patrimonio. Come è noto, nel nostro sistema tributario non esiste attualmente l'imposta patrimoniale personale, che non è presente neppure in molti altri paesi. Sussistono invece imposte patrimoniali reali, la cui conformità al parametro "ricchezza" potrebbe essere affermata solo se lo si identificasse con la titolarità di qualsiasi situazione soggettiva attiva a contenuto patrimoniale, a prescindere dalla sussistenza di passività. È invece frequente il rilievo della possibile illegittimità della disciplina di questi tributi laddove non riconosca rilevanza alcuna ad eventuali rapporti obbligato-

ri che incidono sul valore dei singoli cespiti (ed in effetti potrebbe dubitarsi dell'effettività, come indice di capacità contributiva ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo sulle attività bancarie, ad es., della provvista versata su di un conto intestato al mandatario).

In realtà l'idoneità del parametro "ricchezza" (che sia o meno "incrementale") potrebbe essere posta in dubbio per tutte le imposte reali. Basti pensare alla norma, già introdotta nel d.p.r. n. 597/1973 (oggi art. 8 TUIR), che esclude la "sottrazione" delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali nella determinazione del reddito complessivo soggetto ad IRPEF. Pur tenendo conto della disciplina del "riporto" delle perdite (art. 84 TUIR), la regola implica la possibilità che i redditi delle altre categorie siano, alla scadenza del periodo d'imposta, totalmente assorbiti dalle perdite, ma comunque soggetti al tributo. Si tratta di un aspetto caratteristico di ogni forma di imposizione reale, presente, ad es., nella disciplina delle imposte sostitutive, in particolare di quelle sulla maggior parte dei redditi di capitale. L'esclusiva considerazione di una parte soltanto dei risultati economici dell'agire del contribuente o delle componenti del suo patrimonio evidenzia una considerazione meramente oggettiva della "ricchezza", che potrebbe rendere problematico il collegamento con il dovere contributivo.

Mi sembra, infine, che il riferimento alla ricchezza (come flusso o come stock) può risultare distorsivo con riguardo all'imposizione sui consumi. Se si considera imposta sui consumi quella che ha a presupposto la destinazione al consumo e per contribuente il consumatore, secondo lo schema della "neutralità" elaborato nel diritto eurounitario per l'IVA, appare chiaro che il consumo non evidenzia, per il consumatore, altra ricchezza, diversa da quella destinata al consumo. Naturalmente, per le vendite al dettaglio il problema è superato dalla presupposizione dell'incorporazione dell'imposta nel prezzo (artt. 18 e 27 d.p.r. n. 633/1972), ma non tutti i passaggi al consumo di beni e servizi sono soggetti alla disciplina della vendita al dettaglio e comunque non sembra sia mai stato affrontato il tema dell'effettività o attualità della "ricchezza" manifestata da consumi finanziati a credito (ad es., pagamenti effettuati con carta di credito) concesso anche in considerazione di redditi futuri del finanziato. Se poi si volesse estendere il modello della "neutralità" alle accise appare evidente che la pregressa utilizzazione di beni (gas od energia elettrica, ad es.) per soddisfare bisogni del consumatore contribuente non evidenzia la necessaria sussistenza di alcuna "ricchezza", passata o presente.

Per quanto, a mio avviso, inidoneo a fornire parametri di effettività degli indici di capacità contributiva assunti a presupposto dei diversi tributi, il richiamo al reddito (ad una ricchezza incrementale) non è però senza significato sul piano del riferimento ai principi nella valutazione della legittimità dei singoli istituti o di loro articolazioni disciplinari. In effetti, l'affermazione che solo il reddito può legittimamente essere assunto ad oggetto dell'imposizione, se collegato con la necessità, fortemente sottolineata, di un limite quantitativo al prelievo e con il rifiuto di ogni imposizione "confiscatoria" (in sé "eversiva") sembra corrispondere pienamente all'esigenza che neppure nell'ambito della fiscalità l'intervento pubblico pos-

sa alterare la preesistente distribuzione degli *stock* patrimoniali nell'ambito della società. Secondo alcune sue letture, proprio a questa esigenza risponderebbe la "garanzia" della proprietà privata desumibile da uno dei principi fondamentali dell'ordinamento, espresso a livello costituzionale e sovranazionale (art. 42 Cost., primo protocollo CEDU) e comunque incluso nell'*acquis communautaire*.

Se poi si connette la "preferenza" per il reddito come indice di capacità contributiva con il principio di "neutralità" ormai saldamente affermato nel diritto eurounitario, se ne evidenzia la piena rispondenza all'esigenza di "garanzia" dell'iniziativa (attività) economica di cui all'art. 41 Cost., sicuramente riconducibile ad un principio fondante del diritto dell'Unione europea. Ciò potrebbe peraltro spiegare la scarsità di contestazioni circa la legittimità delle diverse forme di imposizione sui consumi sotto il profilo della violazione del principio di capacità contributiva.

La frequenza dei rilievi critici riguardanti forme di imposizione non direttamente collegate con il porsi in essere di "ricchezze incrementali" (soprattutto se incidenti su attività economiche), ovvero la mancata fissazione di limiti quantitativi, od anche la possibilità che l'applicazione di determinati tributi costringa i contribuenti ad alienare cespiti patrimoniali in precedenza acquisiti potrebbe essere spiegata e trovare giustificazione nel richiamo ai principi surrichiamati, o meglio nella già accennata loro interpretazione.

È noto infatti che proprio sull'interpretazione delle "garanzie" della proprietà privata e dell'iniziativa economica, sulla loro portata e sui limiti cui sono soggette nel contesto dei principi fondanti l'ordinamento, è da sempre vivo un dibattito che assume spesso forti colorature politiche.

Comunque, se ed in quanto si ritengano espressione di quei principi, le istanze di più rigorosa selezione degli indici di capacità contributiva e di fissazione di limiti all'incidenza sul patrimonio dei contribuenti potrebbero assumere rilevanza nel giudizio sulla ragionevolezza della disciplina dei relativi tributi, ma secondo le modalità proprie del bilanciamento con altri e non meno rilevanti principi (primo fra tutti quello espresso dal comma 2 dell'art. 3 Cost.).

## 6. "Nuove ricchezze" ed innovazioni nel sistema tributario

È ora possibile affrontare, sia pure in estrema sintesi, il tema della valutazione, in termini di "effettività", nel senso già precisato, delle proposte (o dei tentativi già posti in essere) di introdurre, nella già vasta gamma di indici di capacità contributiva assunti a presupposto di tributi vigenti nel nostro come nei più noti sistemi tributari europei, nuove figure o sostanziali innovazioni nella definizione di quelle già note.

Per maggiore chiarezza espositiva considererò dapprima talune proposte ed innovazioni che, almeno a prima vista, si propongono come semplici modifiche, aggiustamenti, della definizione normativa del presupposto di tributi già in esse-

re. Prendendo le mosse dalla definizione del reddito, va dato atto, innanzi tutto, che non sono mancati, nel tempo, rilievi critici e dibattiti circa l'idoneità della disciplina dei criteri di imputazione temporale delle componenti reddituali ad assicurare l'effettività, in quanto indice di capacità contributiva, del reddito risultante dalla loro applicazione. Gli argomenti addotti a favore e contro soluzioni normative che privilegiano i momenti della "disponibilità liquida" dei proventi e dell'effettiva erogazione delle spese o, invece, quelli del definitivo e certo porsi in essere di situazioni giuridiche soggettive che hanno ad oggetto le relative prestazioni, sono riconducibili, da un lato, ad un'accezione più rigorosa della "capacità di adempiere" come immediata disponibilità, al momento stesso in cui si perfeziona il presupposto, del denaro contante o del credito nei confronti di banche per importo corrispondente al tributo, dall'altro ad esigenze di certa e sicura attuazione del prelievo e di limitazione di possibili elusioni ed evasioni, nonché, in tema di reddito d'impresa, ai criteri di coerenza e sistematicità sottesi alle regole contabili e di bilancio.

Ad una esclusiva e sistematica applicazione del criterio di "cassa" anche laddove oggi trova applicazione quello di "competenza" appare ispirata la proposta di incentrare l'imposizione dei risultati delle attività economiche sulla rilevazione dei "flussi di cassa".

Ad un primo e sommario esame questa proposta prospetta un'alternativa: o il criterio di cassa trova applicazione esclusiva e necessaria, ed allora il tributo si distingue nettamente dall'imposta sul reddito, oppure viene integrato da ulteriori regole che consentono di mantenere il collegamento dell'imposizione con tutte le forme e modalità dell'incremento patrimoniale derivante dall'attività economica, ed allora si resta nell'ambito dell'imposizione reddituale. A prescindere da considerazioni più generali, relative alla già prospettata necessità di introdurre la nuova disciplina negli ordinamenti tributari di tutti gli stati fra i quali si realizzano rilevanti relazioni economiche ed all'opportunità di ridurre al massimo il ricorso alla moneta cartacea nelle transazioni, si deve notare che non sempre i risultati dell'attività economica si traducono per intero in variazioni delle "disponibilità liquide" del suo gestore. È evidente, infatti, che non tutti i "costi" e non tutte le "entrate" in linea di principio rilevanti nella determinazione dei "flussi" sono necessariamente erogati o percepiti in denaro; si pensi ai "compensi in natura" riconosciuti ai dipendenti, ovvero alla possibilità che obbligazioni derivanti da operazioni finanziarie (considerate irrilevanti ai fini della determinazione dei "flussi") siano estinte per compensazione con crediti derivanti dalla cessione di beni o prestazione di servizi prodotti dall'impresa o per dazione in pagamento degli stessi. Più in generale, sembrerebbe opportuno il mantenimento di un principio generale che assoggetti ad imposta il valore di beni o diritti (non relativi ad attività finanziarie) destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ivi inclusi quelli sussistenti alla cessazione dell'attività.

Con queste integrazioni l'imposizione collegata principalmente ai flussi di cassa potrebbe rimanere nell'ambito delle diverse forme di imposizione del reddito,



sia pure accentuando opzioni per la tassazione del “realizzato” (si pensi all’irrelevanza delle rimanenze), opzioni peraltro in diversi casi già presenti nella disciplina vigente.

Altrimenti si dovrebbe riconoscere che la proposta configura un tributo “nuovo”, caratterizzato dalla scelta di un indice di capacità contributiva identificabile con la “liquidità” in quanto tale, di cui, a mio avviso, non potrebbe essere negata l’“effettività”, se in sé considerato, ma forse difficilmente inseribile in sistemi tributari che già includano imposte patrimoniali personali o (come il nostro) reali su disponibilità bancarie.

Non mi sento, invece, in grado di esprimere analoghe considerazioni circa la proposta di misurare i risultati delle attività economiche in termini di “reddito liquido”, riconoscendomi colpevole di un insufficiente approfondimento del tema, che non mi consente neppure di valutare con precisione affinità e differenze con le suaccennate teorizzazioni di una possibile imposizione dei “flussi di cassa”.

Per quanto in sé idonei a sollecitare la definizione di nuovi indici di capacità contributiva, non mi sembra che i frequenti richiami alla necessità di approfondire lo studio delle “catene di produzione del valore” in un contesto di economia globalizzata abbiano dato luogo ad innovative proposte per l’istituzione di tributi in precedenza non sussistenti nel sistema tributario italiano ed in quelli dei paesi a noi più vicini. In realtà la formula è stata utilizzata soprattutto a supporto di proposte di nuovi criteri di riparto del gettito di imposte commisurate al reddito, eventualmente determinato secondo criteri di cui si auspica una generalizzata adozione, ma non incompatibili con la nozione di reddito generalmente accolta. Se si incentrasse, invece, la proposta sulla tassazione del “valore” prodotto come “misura” dei risultati dell’attività produttiva, si profilerebbe, probabilmente, un tributo sul valore della produzione, prima della, ed a prescindere dalla, sua “realizzazione”.

Prende, invece, le mosse proprio dai termini “reddito” o “profitto” la denominazione di una nuova categoria di tributi, cui il nostro legislatore ha dato vita almeno due volte in tempi recenti. Si tratta delle imposte sui c.d. “sovraredditi” od “extraprofitti”, giustificate dal porsi in essere di specifiche situazioni di mercato che determinano risultati particolarmente (e forse ingiustificatamente) vantaggiosi per alcune imprese o categorie di imprese, cui si ritiene dovrebbe corrispondere un maggior concorso alle pubbliche spese.

Come è noto, questa era la funzione attribuita, nei lavori preparatori, alla c.d. “Robin Hood tax” (art. 81, commi 16, 17 e 18, d.l. n. 112/2008, convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, legge n. 133/2008), sulla quale è intervenuta la Corte costituzionale, con una prima sentenza (n. 10/2015) nella quale, sul presupposto che «non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza», il nuovo tributo era considerato un inasprimento del carico fiscale giustificato dalla (momentanea) grave crisi economica, cui corrispondevano insostenibili aumenti dei prezzi dei prodotti petroliferi di consumo primario ed un eccezionale rialzo del prezzo del greggio, con sensibili aumenti dei margini operativi dei set-

tori interessati; sempre in base ai lavori preparatori, la Corte ha quindi identificato lo “scopo perseguito dal legislatore” (in sé conforme ai principi costituzionali) nell'imposizione degli eventuali “sovraprofiti” congiunturali realizzati nella produzione e nel commercio dei prodotti petroliferi. A questo punto è stato però agevole, per la Corte stessa, rilevare: che la disciplina in concreto prevista per il nuovo tributo lo configurava come sovrimposta sull'intero reddito di determinate categorie di operatori economici, istituita senza alcun limite temporale e non collegata alla specifica ed eccezionale situazione di mercato evocata; che pertanto la disciplina stessa evidenziava un vizio di irragionevolezza per incongruenza con lo scopo perseguito e doveva quindi essere dichiarata incostituzionale per violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

Da un esame critico di questa parte della motivazione si potrebbe rilevare un evidente interesse della Corte a limitare la sua analisi alla sola imposizione di “sovraprofiti” eccezionali e temporanei, per definizione non eccedenti l'ambito dell'imposizione reddituale; conseguentemente, la *ratio* del nuovo tributo è stata in questi termini identificata sulla base dei lavori preparatori ed è stata dichiarata incostituzionale la disciplina effettivamente posta, che delineava una sovrimposta permanente su tutto il reddito di determinate categorie di soggetti passivi. Non si può tuttavia escludere, a mio avviso, la razionalità di un procedimento logico inverso, che desuma la *ratio* del tributo dalle norme in concreto approvate, introducendo il tema della legittimità di una stabile maggiorazione dell'imposizione reddituale per un settore produttivo fin dalla sua nascita caratterizzato da nettissimi tratti di controllo oligopolistico da parte di soggetti e gruppi economici perfettamente in grado, per le dimensioni e la rilevanza anche politica, di sfruttare tutte le opportunità offerte dalla diversa conformazione e disciplina (in particolar modo nell'ottica della “concorrenza fiscale”) dei sistemi tributari dei diversi stati. Così identificando la *ratio* del tributo, non sarebbe stato possibile affermare l'incongruenza funzionale della sua disciplina.

Un successivo intervento della Corte sul medesimo istituto (ordinanza n. 140/2019) è stato interpretato da parte della dottrina alla stregua di un implicito riconoscimento della riferibilità degli effetti della prima sentenza all'intera “configurazione del tributo”, con la conseguenza che l'intera disciplina del tributo, in tutte le sue articolazioni, doveva considerarsi già dichiarata incostituzionale, con le limitazioni temporali ivi previste, quindi solo *de futuro*, con implicita preclusione di ulteriori eccezioni di incostituzionalità, pur con diverse motivazioni, comunque inammissibili anche con riferimento al periodo anteriore alla precedente dichiarazione d'incostituzionalità.

La sentenza n. 10/2015 ha inoltre inserito tra i motivi della dichiarazione di incostituzionalità della “Robin Hood tax” la sostanziale impossibilità di dare attuazione al divieto di traslazione del tributo stesso (comma 18 dell'art. 81 d.l. n. 112/2008), introducendo così il tema della necessaria valutazione di tale fenomeno (per quanto di difficile accertamento) ai fini del controllo di ragionevolezza della maggior parte dei “nuovi” tributi qui considerati.

Della giurisprudenza della Corte costituzionale sulla “Robin Hood tax” ha sicuramente tenuto conto il legislatore nell’istituire il “contributo straordinario contro il caro bollette” (art. 37 d.l. n. 21/2022, convertito nella legge n. 51/2022). È evidente infatti il richiamo ad una straordinaria e temporalmente limitata situazione congiunturale del mercato dei prodotti energetici, connotato da una struttura accentuatamente oligopolistica e dall’anelasticità della domanda, cui conseguono rilevanti “sovraprofiti” congiunturali. Il nuovo tributo parrebbe pertanto corrispondere ai criteri enunciati nella sentenza n. 10/2015, in particolar modo la sua limitazione temporale (è dovuta “*una tantum*”) in corrispondenza a situazioni di mercato straordinarie ed eccezionali, il riferimento a parte soltanto dei risultati dell’attività (gli “extraprofiti”), il divieto di traslazione. Esigenze di immediata applicazione, quindi di pronto calcolo e liquidazione, hanno però indotto a definire la base imponibile del nuovo tributo, tramite rinvio alla (o presupposizione della?) disciplina dell’IVA ed in particolare ai dati delle liquidazioni periodiche di tale imposta, in termini di incremento del saldo tra operazioni attive e passive relative al periodo 1° ottobre 2021 – 31 marzo 2022 rispetto a quello relativo al periodo 1° ottobre 2020 – 31 marzo 2021. È chiaro, pertanto che il “sovraprofito” assunto a presupposto non è un “maggior reddito” ma un incremento del saldo tra gli importi di operazioni IVA “a valle” e “a monte”.

L’uscita dall’ambito dell’imposizione reddituale sarà sicuramente posta a fondamento di eccezioni di incostituzionalità, in parte già prospettate dalla dottrina. A mio avviso la diversa struttura assunta dal presupposto del tributo per il riferimento alla disciplina dell’IVA potrebbe essere considerata il risultato di una valutazione della maggior funzionalità, rispetto all’intento di discriminare fiscalmente specifici settori di mercato, di misuratori dei risultati di attività economiche diversi dal reddito. Naturalmente, l’esclusione del nuovo tributo dalla categoria delle imposte sui redditi rende più evidente (a fronte dell’art. 99 TUIR) l’anomalia della prevista (art. 37, comma 7, d.l. n. 21/2022) indeducibilità ai fini IRES (altro discorso va fatto per l’IRAP), trattandosi di tributo non sui redditi e di cui è qualificato “indebito” il recupero a carico di altri soggetti (art. 37, comma 8, d.l. n. 21/2022 – disciplina quest’ultima che ripropone il tema della rilevanza dei fenomeni di diffusione del tributo nella valutazione di interventi fiscali attinenti particolari assetti o settori di mercato).

Una prima conclusione che si potrebbe trarre dall’esame delle innovazioni di recente proposte od attuate nella fiscalità delle attività economiche riguarda comunque una certa propensione ad uscire dal paradigma dell’imposizione del reddito alla stregua di unico indice idoneo a misurarne i risultati.

L’esigenza di adeguare i sistemi tributari alle profonde innovazioni dei mercati e delle attività produttive, soprattutto a quelle indotte dalla possibilità di svolgere per intero il ciclo produttivo sulla rete, fornendo solo per suo tramite beni e servizi, è alla base di proposte ed interventi legislativi che fanno riferimento all’imposizione sui consumi, alle sue tecniche e modalità, prospettando modifiche nella disciplina dei tributi già in essere o l’istituzione di tributi “nuovi”.

A prescindere da ogni valutazione circa l'opportunità o la stessa conformità ai principi di queste innovazioni, in parte già da tempo introdotte (ad es., in materia di territorialità IVA), mi sembra necessario tener presente, per ogni ulteriore considerazione, che il diritto dell'Unione europea ha imposto uno schema unitario di imposta sui consumi, pienamente applicato all'IVA, che, per il tramite del principio di neutralità, configura il consumo come indice di capacità contributiva riferibile esclusivamente ai consumatori finali. Pertanto il ricorso a questo schema per perfezionare od estendere il prelievo fiscale sulle attività economiche svolte esclusivamente in rete, ove cessioni di beni e prestazioni di servizi esclusivamente si realizzano, presuppone la configurazione di tutti i rapporti con chi ha accesso alla rete (dal mero "contatto", alla concessione del diritto di ascoltare musica o di vedere un film, alla prestazione di una consulenza, e così via) alla stregua di scambi economici, resi "equi" dall'operare del mercato, idonei a manifestare una specifica attitudine al concorso alle pubbliche spese in termini di decisioni di consumo. Questo approccio sembra però applicabile a quelle attività in cui l'impresa fornisce informazioni o altri beni o servizi e trae rilevante vantaggio economico dalla possibilità di acquisire ed elaborare dati, informazioni e notizie anche inconsapevolmente forniti dal consumatore solo se si considera quell'acquisizione (il "biscotto") alla stregua di un corrispettivo (od ulteriore corrispettivo) coscientemente prestato dal consumatore stesso, cui può pertanto imporsi un concorso alle pubbliche spese giustificato dalla relativa decisione di consumo. In altri termini, se si intende intervenire con gli istituti della fiscalità sulle attività economiche svolte esclusivamente sulla rete perché si identificano forme di ingiustificato ed eccessivo sfruttamento, ad es., di dati e notizie più o meno consciamente forniti dagli utenti e comunque relazioni squilibrate per l'enorme diversità di potenzialità organizzative e competenze tecniche, che consente altresì agli operatori di sfuggire ad altre forme di imposizione, non sembra logico rivolgersi a tributi ordinati esclusivamente al consumo come indice di capacità contributiva di soggetti diversi dagli operatori economici, sui quali soltanto dovrebbe, in questa prospettiva, gravare il maggior concorso alle pubbliche spese. È evidente, infatti, che, nella concezione unionale dell'imposta di consumo, la rivalsa sul consumatore finale è doverosa o presupposta ed è altresì improbabile il verificarsi di situazioni di mercato che escludano o limitino il trasferimento sul consumatore stesso dell'onere del tributo.

La disciplina della rivalsa e dell'incorporazione nel prezzo non è prevista per la "web tax", istituita dall'art. 1, commi 35 ss., legge n. 145/2018, modificati dall'art. 1, comma 678, legge n. 160/2019. Questo tributo (in concreto mai applicato), per la limitazione della soggettività passiva ad imprese digitali che abbiano, nel periodo precedente, conseguito ricavi derivanti da servizi digitali realizzati in Italia per ammontari complessivi superiori a determinate soglie, parrebbe rivolto all'indice di capacità contributiva risultante dalla possibilità di raccogliere, elaborare ed utilizzare, anche cedendoli a titolo oneroso, i dati relativi agli utenti dei servizi digitali. A prescindere dai dubbi da taluno sollevati circa la coerenza della disciplina dei soggetti passivi (che parrebbe identificare la specifica capacità contribu-

tiva cui è ordinato il tributo con l'attitudine, per dimensioni dell'attività, ad utilizzare i dati dei consumatori) con quella dell'imponibile (legata ai corrispettivi, quindi ai prezzi di mercato, di certi servizi digitali resi nell'intero mercato globale), sembra che l'utilizzazione come parametro del fatturato renda più agevole la totale o parziale traslazione dell'imposta proprio sui consumatori di quei servizi, cioè dei soggetti i cui dati sono raccolti, elaborati ed utilizzati dai soggetti passivi, i quali, per dimensioni organizzative e rilevanza nel mercato, sono probabilmente in grado di incidere sulla formazione dei prezzi.

Discorso in parte diverso potrebbe farsi per quei tributi che sono "nuovi" perché la scelta dell'indice di capacità contributiva ha motivazioni ideologiche, che inducono a differenziare il trattamento della produzione di beni con forte impatto negativo sull'ambiente e sulla salute dei consumatori, ma disciplinati secondo tipologia e struttura di istituti ben noti e da tempo presenti in tutti i sistemi tributari, come le accise. In questa categoria mi sembra debbano inserirsi tributi già previsti e completamente disciplinati in atti normativi, ma mai effettivamente applicati, come la "*plastic tax*" e la "*sugar tax*".

Il ricorso al modello dell'imposta di fabbricazione, applicato ad una sola fase della produzione, induce ad una prima considerazione: il principio di "neutralità", consolidato per l'IVA, esprime un'evidente scelta di politica fiscale a favore dei gestori di attività economiche ed a carico dei consumatori, gravati di una rilevante quota nel riparto dei carichi pubblici; si tratta di una scelta coerente con gli originari principi ispiratori del mercato comune, ma non necessariamente estensibile ad altre tipologie di imposte, come le accise, di origine assai più antica rispetto all'imposta sui consumi, tendenzialmente monofase e comunque strutturalmente diverse. In realtà, nella disciplina delle accise non è riscontrabile una costante scelta normativa volta a rendere doveroso (o comunque presupporre), come avviene per l'IVA, il recupero dell'imposta nei confronti del consumatore finale. La rivalsa non sembra infatti sistematicamente prevista come obbligatoria; è invece considerata "naturale", e normalmente si realizza, la traslazione quando la fase della produzione presa in considerazione è quella finale e si conclude con la destinazione al consumo.

La fase della produzione cui si riferiva la "*plastic tax*" non si concludeva necessariamente con la destinazione al consumo, quindi la possibilità della sua traslazione veniva a dipendere essenzialmente da assetti di mercato e rapporti fra imprese in cui ai produttori di plastica poteva non spettare una posizione di vantaggio. Ed invece il dibattito politico sull'opportunità di applicare il tributo si è concentrato sui possibili effetti riguardo la sopravvivenza di quel settore economico, nell'implicito presupposto della difficoltà od impossibilità di un'effettiva traslazione.

Diversamente, rispetto alla "*sugar tax*" mi sembra aver prevalso la tradizionale attività di *lobbying* delle imprese interessate, in gran parte più strutturate ed organizzate, più vicine alla fase del consumo ed in grado di coordinare un generale aumento dei prezzi, ma forse non del tutto certe della rigidità della domanda dei consumatori.

Più in generale, si potrebbe dire che ogni scelta relativa ad interventi fiscali volti ad orientare le attività dei consociati secondo modalità meno pregiudizievoli alla conservazione dell'ambiente dovrebbe implicare, non solo un'esatta valutazione della discriminazione che si crea a carico dei soggetti tenuti per legge al corrispondente concorso alle pubbliche spese, ma anche un'adeguata considerazione degli effetti della possibile diffusione del tributo.

A questo proposito va notato che la traslazione sui consumatori finali di nuovi tributi può essere di fatto impedita o fortemente limitata se i prezzi al consumo dei prodotti coinvolti sono soggetti a criteri di determinazione, di fonte negoziale od autoritativa (legge o provvedimento amministrativo), che non includono fra le componenti dei prezzi stessi il nuovo tributo. Naturalmente, se il vincolo è negoziale, l'ostacolo alla traslazione opera solo nei limiti temporali di efficacia del contratto e sempre che non siano previste possibilità di modificazione unilaterale da parte del fornitore. Se il prezzo al consumo è invece governato secondo criteri e regole posti da leggi, regolamenti o provvedimenti amministrativi, il suo aumento, in relazione all'operatività del nuovo tributo dipenderà dall'interpretazione ed applicazione delle regole stesse. Qualora, poi, la stessa legge istitutiva del tributo ne vieti la traslazione, trattandosi di fonte prevalente, per posizione gerarchica o per specialità, sulle preesistenti regole di determinazione, il conteggio del nuovo tributo fra le componenti del prezzo al consumo dovrebbe essere totalmente escluso.

Poiché i prezzi dei combustibili fossili e dell'elettricità sono, almeno in parte, governati da regole autoritativamente poste, possono acquistare senso ed efficacia le disposizioni di legge che vietano la traslazione di nuovi tributi che attengono alla produzione e distribuzioni di quei beni. Va ricordato, infatti, che uno dei motivi addotti dalla Corte per la dichiarazione di incostituzionalità della "*Robin Hood tax*" consisteva proprio nel mancato controllo circa l'attuazione e nella sostanziale inoperatività del divieto di traslazione dell'imposta e che probabilmente analogo problema si porrà per l'"indebita" traslazione del "contributo straordinario contro il caro bollette".

Insomma, la traslazione dell'imposta è fenomeno di difficile accertamento ed in gran parte dipendente da assetti e relazioni di mercato che possono rendere irrilevanti le scelte dei singoli operatori, ma, laddove siano stabilite, dall'autonomia privata o dall'autorità pubblica, procedure per la determinazione dei prezzi, eventuali divieti od altre modalità di intervento legislativo possono incidere sulle procedure stesse, quindi sulla misura dei prezzi governati.

Come ho già accennato, l'evoluzione dei mercati verso più accentuate forme di globalizzazione e digitalizzazione si riflette anche in proposte e innovazioni più chiaramente orientate all'individuazione di indici di capacità contributiva non riconducibili alle categorie tradizionali. Con riferimento alle attività svolte solo sulla rete è ricorrente la proposta di rapportare il concorso alle pubbliche spese dei gestori di tali attività a parametri che ne misurino dimensioni e risultati secondo la tecnica che le governa. Tuttavia, l'idea di una "*bit tax*" non mi sembra abbia avuto un adeguato sviluppo, forse per la difficoltà stessa della misurazione, né sem-

bra aver trovato pratica attuazione la proposta di collegare un tributo al numero dei “contatti” fra operatore ed utenti. Più favore sembra accogliere l’idea di assoggettare ad imposta la raccolta, elaborazione ed utilizzazione dei dati degli utenti da parte dei gestori dei servizi informatici, anche perché sembra più agevole evidenziare la rilevanza patrimoniale dei dati in questione, se adeguatamente elaborati. Infatti è all’imposizione dei dati come risultato dell’attività che si ritiene orientata la “*web tax*”; non sembra però coerente con tale proposito assumere a parametro dell’imposta il fatturato, quindi i corrispettivi lordi per la prestazione di determinati servizi, il cui collegamento con i dati raccolti ed elaborati, con il loro valore, appare opinabile, al limite dell’incongruità funzionale, quindi dell’irragionevolezza.

Ove fossero individuati criteri idonei per la determinazione e la valutazione economica dei dati e delle informazioni relative agli utenti, debitamente elaborati ed idonei allo scambio sul mercato, un prelievo tributario ad essi commisurato assumerebbe i connotati di un’imposta (indiretta?) sulla produzione di beni determinati, più settoriale, ma sostanzialmente assimilabile all’IRAP.

Ancor più nettamente distinti dalle tradizionali categorie della fiscalità appaiono i prelievi coattivi, già da tempo presenti nel nostro ordinamento e nell’esperienza unionale, correlati, secondo il principio “chi inquina paga”, alla distruzione o al deterioramento di beni comuni, come l’aria, l’acqua o, più in generale, l’ambiente.

Come è noto, parte della dottrina, facendo leva sulla correlazione al pregiudizio arrecato alla collettività con l’inquinamento, attribuisce a questi prelievi funzione indennitaria, escludendoli dall’ambito dei tributi. In questa prospettiva, il soggetto attivo (stato, ente locale o la stessa UE, anche nella previsione di nuove entrate per il suo bilancio) si porrebbe come ente esponenziale della collettività ed attuerebbe una reintegrazione del danno dalla stessa subito per effetto dell’attività (lecita) posta in essere dall’inquinatore. La previsione legislativa di un vincolo di destinazione del gettito ad opere ed attività pubbliche idonee ad eliminare o ridurre gli effetti dell’inquinamento potrebbe costituire un ulteriore argomento a favore della natura puramente indennitaria di questi istituti, peraltro apprezzabile, anche a livello dell’Unione, perché l’esclusione della funzione fiscale agevolerebbe una loro adozione con il consenso della maggioranza, e non dell’unanimità, degli stati membri. La configurazione di questi prelievi in termini meramente indennitari non esclude, comunque, la possibilità di un controllo sulla ragionevolezza, che è anche effettività, delle scelte normative effettuate per la loro disciplina, ed, in particolare, l’eventuale richiamo ai limiti ed alle garanzie che si intendono desumere dai principi posti a tutela della proprietà privata e dell’iniziativa economica.

Restano tuttavia possibili obiezioni a questa riduzione dei “tributi ecologici” allo schema dell’indennizzo del danno derivante da attività lecite, visto che la loro disciplina non prevede alcuna determinazione quantitativa di un pregiudizio patrimoniale arrecato alla collettività ed ai suoi singoli componenti, né un vero indennizzo per i medesimi, ma attribuisce, al più, all’ente che percepisce le presta-

zioni pecuniarie imposte agli inquinatori specifiche funzioni che si risolvono in attività ed opere di reintegrazione e tutela dell'ambiente, cui corrispondono, evidentemente, spese pubbliche, sostenute, in tutto od in parte, con quei proventi. Sembra quindi riferibile anche a questi prelievi coattivi la definizione di tributo come istituto giuridico ordinato al riparto di pubbliche spese. Ciascuno di questi "tributi ecologici" in senso proprio resta comunque soggetto al controllo della ragionevolezza del criterio di riparto, anche in termini di "effettività". Trattandosi di tributi i cui presupposti includono tendenzialmente attività economiche organizzate ad impresa che arrecano all'ambiente pregiudizi astrattamente misurabili anche in termini economici, non appare irragionevole imporre, in quel contesto organizzativo, anche la programmazione dell'adempimento di obbligazioni parametriche all'entità della menomazione di beni comuni conseguente all'attività gestita.

Meno agevole parrebbe, in questa prospettiva, giustificare razionalmente l'imposizione di tributi "ecologici" per il mero "consumo", da parte dei singoli consociati, di beni comuni, consumo che potrebbe risultare necessario alla sopravvivenza stessa del consumatore. Sarebbero quindi da escludere, per esigenze di conformità ai principi, discipline che comportino rivalse nei confronti di altri soggetti, in particolare dei consumatori, ed auspicabili divieti di traslazione, almeno nei settori in cui operino controlli sui prezzi di mercato e loro totale o parziale determinazione autoritativa.

In conclusione, potrebbe dirsi che progetti ed interventi normativi per più o meno rilevanti innovazioni nei sistemi tributari a fronte della costante evoluzione tecnologica, dei mercati e degli assetti sociali evidenziano un'ovvia propensione al superamento delle tipologie tradizionali degli indici di capacità contributiva, con una certa tendenza all'individuazione di nuovi parametri per la misurazione dei risultati delle attività economiche, ma anche l'esigenza di limitare, per quanto possibile, modalità impositive che pongano l'onere del tributo a carico della più ampia platea dei consumatori o fenomeni di diffusione degli effetti del tributo stesso fra tutti i consociati, con conseguenti possibili distorsioni dei criteri di riparto dei carichi pubblici posti a fondamento del sistema tributario.





# I LIMITI DIMENSIONALI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NELLA *DIGITAL ECONOMY*

*Alessandro Giovannini\**

ABSTRACT: Il saggio affronta il tema dei confini dimensionali della capacità contributiva nella *digital economy* relativamente al rapporto fra dovere contributivo e territorio, quale elemento costitutivo della nozione di stato e delimitativo della sovranità, e al rapporto fra capacità contributiva e ricchezze prodotte dalle nuove economie. Sul primo propone un diverso concetto di territorialità e di *nexus*, basato sulla “materialità invisibile” dell’energia osservata con la lente della fisica, per poi passare ad esaminare la sovranità nella dimensione ordinamentale ed in quella impositiva; sul secondo si sofferma sulla capacità contributiva come criterio di riparto dei carichi pubblici. Propone di dare a questo criterio la sostanza del “rapporto di utilità economicamente rilevante”, per poi individuare un rapporto siffatto negli effetti prodotti dalle attività digitali di impoverimento delle finanze pubbliche degli stati della fonte, anche in ragione della “doppia non imposizione internazionale” delle ricchezze da queste realizzate, e di alterazione delle regole sulla concorrenza; effetti ai quali corrisponde, per le aziende del digitale, una ricchezza aggiuntiva e diversa da quella reddituale che la ottengono in forza dall’organizzazione dominante loro propria, organizzazione già in sé suscettibile di legittimare la tassazione. Per dare concretezza ai principi costituzionali di solidarietà, di uguaglianza sostanziale e di libera iniziativa economica, a protezione di quali la sovranità dello stato può e forse deve ergersi, propone una forma di tassazione sganciata dal reddito e in grado di concorrere con altre forme di tassazione che si dovessero realizzare a seguito dell’approvazione unionale o internazionale dei *Pillar 1 e 2*, comunque auspicata. Si sofferma poi sulle attività aventi ad oggetto gli “intangibili”, individuando nel dominio sui fattori produttivi di terzi la giustificazione della tassazione, anche rispetto alla *digital service tax italiana*. Propone, finalmente, una rinnovata lettura del requisito dell’“appartenenza” alla comunità organizzata dei soggetti economici chiamati al tributo, sebbene privi di relazioni materiali con la comunità stessa, prospettando una lettura alternativa alla tradizionale degli artt. 2 e 53 Cost.

SOMMARIO: 1. Oggetto e metodo dell’indagine. Le attività della *digital economy* e le categorie giuridiche generali. – 2. Stato senza sovranità e sovranità senza Stato: la realtà dell’economia e gli equivoci sui concetti di sovranità e territorio. Le onde elettromagnetiche e la sovranità. – 3. La

---

\* Professore ordinario di Diritto tributario presso l’Università degli Studi di Siena.

materia invisibile, la fisica e il *Tû-Tû* della territorialità. – 4. Invisibilità dei luoghi e immaterialità delle attività economiche: la ragionevole connessione con la materia invisibile del “territorio”. – 5. La sovranità come sintagma ordinamentale, la sovranità aperta e polimorfa in Costituzione. – 6. Intermezzo. Elementi del contenuto normativo e interpretazione “circolare”: precisazione di metodo e di sostanza sul giuridico e sul pregiuridico. – 7. I poteri e la dimensione impositiva della sovranità nella territorialità invisibile. – 8. I vincoli e gli pseudo vincoli di diritto internazionale, della *soft law* e delle istituzioni senza sovranità. La “doppia non imposizione” internazionale. – 9. Il confronto della *digital economy* con l’art. 53 Cost. inteso come criterio di riparto dei carichi pubblici: il rapporto di utilità economicamente rilevante. – 10. *Segue*: lo spostamento della ricchezza nazionale, la “doppia non imposizione” e l’organizzazione dominante delle attività commerciali. I progetti OCSE e la tassazione interna. – 11. *Segue*: la giustificazione economica, costituzionale e tributaria di un’eventuale imposta “oltre” il reddito. – 12. *Segue*: il “lavoro” degli utenti come bene intangibile e il dominio sui fattori della produzione. L’imposta italiana sui servizi digitali. – 13. La solidarietà costituzionale e il concorso alla spesa per chi non appartiene alla comunità. Gli effetti economici e sociali come indicatori ulteriori dell’appartenenza. – 14. La lunga strada dell’Isola delle Rose. Conclusioni.

## 1. Oggetto e metodo dell’indagine. Le attività della digital economy e le categorie giuridiche generali

Il tema dei confini dimensionali della capacità contributiva nella *digital economy* ruota intorno al doppio rapporto fra dovere contributivo e territorio quale elemento costitutivo della nozione di stato e delimitativo della sovranità, e fra capacità contributiva e ricchezze prodotte dalle nuove economie.

Dal punto di vista dei principi giuridici, il cuore delle problematiche fiscali sui confini dimensionali dell’economia digitale sta in questi due relazioni. Altre questioni, pure importanti, attengono alla politica e alla tecnica tributaria, non ai principi. In questo lavoro mi occuperò solo di quest’ultimi.

Ancor prima, però, occorre chiarire quali sono le tipologie di attività riconducibili all’economia digitale per le quali sorgono problemi di adeguatezza delle categorie e dei principi indicati.

Sotto il cappello dalle larghe falde della *digital economy* si assiepa ormai una congerie di fenomeni accomunati, nel loro svolgimento, dall’intervento della rete. Non tutti, però, mettono in discussione la sovranità territoriale alla cui luce interpretare il principio di capacità contributiva. Non tutti, cioè, pongono problemi inediti da questo specifico punto di vista. Problemi di questo genere sorgono, infatti, solo per le ricchezze prodotte dallo sfruttamento dei beni intangibili e per quelle derivanti dallo svolgimento di attività esclusivamente immateriali consistenti nella produzione e cessione di beni e servizi.

Per le attività prive di contatto materiale con luoghi e persone, infatti, la rete non è solo “strumento”, ma è anche “luogo” di produzione della ricchezza. Ecco perché sono queste le attività che compromettono o sembrano compromettere la sovranità territoriale e dunque la capacità contributiva come espressione dei do-

veri politici di chi ricade in una giurisdizione territoriale data.

Le attività che non possiedono queste caratteristiche o le possiedono solo in parte, invece, riproducono con veste nuova problemi vecchi, e la loro riconduzione fra le attività della *new economy* digitale ha valore essenzialmente descrittivo. Così si può dire, ad esempio, per quelle che conservano la materialità della produzione o della commercializzazione in paesi a fiscalità ordinaria, ma utilizzano la digitalizzazione di una parte del processo produttivo o distributivo per dislocare il reddito o i ricavi in paesi a bassa fiscalità, oppure per riportare il reddito nello stato sotto la cui legge è collocata la “casa madre”.

Nelle attività che mantengono collegamenti con i luoghi tangibili, la digitalizzazione è solo uno degli strumenti di svolgimento dell'attività o di dislocazione della ricchezza, non è anche il luogo o tutto il luogo della sua produzione.

L'indagine, perciò, sarà impostata ponendo sullo sfondo quest'ultima tipologia di attività e privilegiando quelle che fanno della rete il luogo esclusivo del loro svolgimento.

Prima di avviarla s'impone anche un'altra precisazione, questa volta sul metodo prescelto. È mia convinzione ormai esposta in più circostanze che il diritto tributario possieda connotazioni identiche a quelle di altri rami dell'ordinamento. Non solo in dignità, è ovvio, ma anche in contenuto per ciò che concerne un numero assai rilevante di principi e categorie.

Ebbene, questa idea, in me già da tempo consolidata, oggi è ancor più salda di fronte alle categorie dello stato, della sovranità, della territorialità, del potere, che qui dovranno essere prese in considerazione, vere e proprie pietre d'angolo dell'ordinamento. Per questo ho ritenuto di non aggettivarle con “generale”, “fiscale” o “impositivo”, se non qua e là per agevolare il discorso.

Non mi sfugge che la nostra materia possiede anche principi suoi propri, che impongono, come tali, declinazioni specifiche delle categorie generali. È così e lo verificheremo nella parte della ricerca lumeggiata, come sarà, dall'art. 53 Cost. Per il resto, quel che vale in generale lo si può considerare valido anche nel particolare, ossia per il sistema impositivo. Senza che ricorra la necessità di specificazioni ulteriori.

## *2. Stato senza sovranità e sovranità senza Stato: la realtà dell'economia e gli equivoci sui concetti di sovranità e territorio. Le onde elettromagnetiche e la sovranità*

Il territorio rappresenta tradizionalmente l'elemento oggettivo della nozione di stato, sul quale questo esercita la sovranità<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> I concetti di stato, di territorio e quello di sovranità hanno radici antichissime, anche se qui sono ripresi nella loro dimensione teorica più prossima ai nostri tempi. È impossibile e comunque sa-

La rete, nei fatti, consente alle attività economiche di superare a pie' pari i rapporti sia con il territorio<sup>2</sup>, sia con gli istituti ad esso collegati, come quelli della residenza e della stabile organizzazione fisica<sup>3</sup>. Per questo motivo la rete sembra capace di svuotare la sovranità<sup>4</sup>. Di qui un sentimento diffuso di cedevolezza, anzi di arrendevolezza alla modernità e ai suoi poteri<sup>5</sup>.

---

rebbe un fuor d'opera per le finalità di questo lavoro citare tutti gli autori che se ne sono occupati. Mi limito a richiamare, per ora, CRISAFULLI, *Stato e popolo nella costituzione italiana*, in *Studi sulla costituzione*, II, Milano, 1958, e ID., *La sovranità popolare nella costituzione italiana (note preliminari)* (1954), ora in *Stato, popolo, governo*, Milano, 1985, 89 ss., specie 118 ss.; BOBBIO, *Stato*, in *Enc. Einaudi*, Torino, 1981, 301 ss.; MORTATI, *Sub art. 1*, in *Comm. cost. Branca*, Bologna-Roma, 1975, 21 ss.; TOSATO, *Stato (dir. cost.)*, in *Enc. dir.*, XLIII, Milano, 1990, 758 ss.; MORETTI, *Sovranità popolare*, in *Enc. giur.* XXX, Roma, 1993, 3. Sul territorio in particolare, cfr. BISCARETTI DI RUFFIA, *Territorio dello Stato*, in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992, 333 ss.; SCACCIA, *Il territorio fra sovranità statale e globalizzazione dello spazio economico*, in *Riv. AIC*, 2017, 3; ANTONINI, *Alla ricerca del territorio perduto: anticorpi nel deserto che avanza*, in *Riv. AIC*, 3, 2017, 5 ss.

<sup>2</sup> Cfr. ampiamente COYLE, *The weightless world: strategies for managing the digital economy*, Cambridge, 1998; HARARY, *21 lezioni per il XXI secolo*, trad. it. a cura di Piani, Milano, 2019, 66 ss.

<sup>3</sup> Su questi istituti, cfr. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004; MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sul reddito*, Milano, 2009.

<sup>4</sup> È una constatazione, questa, che si ritrova generalmente in tutti i lavori, ormai di un numero infinito, sulla globalizzazione e sulla digitalizzazione dell'economia, anche se all'identità delle constatazioni iniziali spesso seguono analisi e conseguenze diverse. Tra le opere che si possono ormai definire di carattere generale, si vedano quelle di TREMONTI, *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell'età del consumismo*, Bologna, 1991; ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992; CASSESE-GALGANO-TREMONTI-TREU, *Nazioni senza ricchezza, ricchezza senza Nazione*, Bologna, 1993, in particolare i saggi di CASSESE, *Oltre lo stato: i limiti dei governi nazionali nel controllo dell'economia*, ivi, 35 ss., e TREMONTI, *Il futuro del fisco*, ivi, 49 ss.; BALDASSARRE, *Globalizzazione contro democrazia*, Roma-Bari, 2002; CASSESE, *Lo spazio giuridico globale*, Roma-Bari, 2003; ID., *Oltre lo Stato*, Roma-Bari, 2006; ID., *Chi governa il mondo?*, Bologna, 2013; GALLO, *Il futuro non è un vicolo cieco*, Palermo, 2019; ROSSI, *Il gioco delle regole*, Milano, 2006. Sulle questioni fiscali richiamo inizialmente i contributi di SACCHETTO, *Territorialità (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992, 303 ss.; UCKMAR, *Introduzione*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 1 ss.; BORIA, *L'antisovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento tributario*, Torino, 2004; MELIS, *Commercio elettronico (dir. trib.)*, in *Digesto*, IV, *Disc. priv.*, *Sez. comm.*, agg. IV, Torino, 2008, 45 ss.; BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008; DEL FEDERICO-RICCI (a cura di), *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Padova, 2015; CORDEIRO GUERRA, *La potestà impositiva ultraterritoriale*, in CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale, Istituzioni*, Padova, 2016, 63 ss.; PEPE, *Dal diritto tributario alla diplomazia fiscale*, Padova, 2020, 1 ss.; CARPENTIERI, *La tassazione delle imprese al tempo dell'economia digitale*, in CARPENTIERI (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020; CORASANITI, *L'imposta sui servizi digitali: una vera rivoluzione, oppure il messaggio in una bottiglia gettata in mare per i posteri?*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1 ss., 9 ss.; PARIS, *The globalization of taxation? Electronic commerce and the transformation of the state*, in *47 international studies quarterly*, 2003, 153 ss.

<sup>5</sup> Questo senso è espresso molto bene nelle pagine crepuscolari sullo stato democratico e costituzionale di BALDASSARRE, *Globalizzazione contro democrazia*, cit., *passim*, ma specialmente 271 ss. Nella dottrina internazionale, cfr. SASSEN, *Expulsion: brutality and complexity in the global econo-*

Per me le cose stanno diversamente<sup>6</sup>. Certo, non v'è dubbio che i cambiamenti apportati dalla modernità condizionino le modalità di produzione della ricchezza e l'esercizio dei poteri pubblici<sup>7</sup>. E sono fuori discussione anche le pressioni che protocolli e accordi di *soft law* esercitano sulle legislazioni domestiche, come le difficoltà geopolitiche o geoeconomiche che incontrano le “piccole” economie nei rapporti fiscali internazionali<sup>8</sup>. I grandi gruppi economici della rete, infatti, agiscono come “antisovrani”, per riprendere l'espressione di Massimo Luciani<sup>9</sup>, o come “governi privati” pretenziosi di riconoscimento, per riprendere il pensiero di Franco Gallo<sup>10</sup>.

I motivi del mio dissenso sono altri e si fondano su considerazioni giuridiche, anche se ispirate ad un “positivismo relativo” e ad un “costituzionalismo principialista”. È mia convinzione, infatti, che nella dimensione giuridica – quella che qui interessa – la sovranità statale conservi la sua integrità, sebbene essa, sovranità, si debba giocoforza confrontare con elementi delimitativi del suo esercizio caratterizzati dall'invisibilità<sup>11</sup>.

---

*my*, Cambridge, USA, 2014, e RODRICK, *The globalization paradox, democracy and the future of the world economy*, New Work, 2011.

<sup>6</sup>Non sono il solo a rigettare una lettura eliminazionistica o riduzionistica della sovranità. Così QUAGLIONI, *La sovranità*, Roma-Bari, 2004, 120, che invita a non seguire il “moderno” e a rinsaldare, proprio e al contrario di ciò che vuole la modernità, il concetto di sovranità. E così GALLO, *Il futuro non è un vicolo cieco*, cit., 26, 28, che, in un'ampia visione sociale e giuridica, riprendendo l'idea baumaniana di “glocalizzazione”, ritiene che «un'economia globale, in uno stato democratico, richieda non meno stato ma più stato». Sul punto anche GALLI, *Senza stato non abbiamo futuro*, in *Limes*, 2, 2009; SASSEN, *Territory, authority, right*, Princeton, 2006, specie 378 ss.

<sup>7</sup>Cfr. ampiamente CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003, *passim*, ma specialmente 27 ss. Recentemente, CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, Istituzioni, Padova, 2016, 63 ss.; PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2021, 15 ss. Fra gli economisti, cfr. HASKEL-WESTLAKE, *Capitalismo senza capitale. L'ascesa dell'economia intangibile*, trad. it. a cura di Micalizzi, Milano, 2018; per una visione sociologica suggestiva e convincete anche ai nostri fini, BAUMAN, *La solitudine del cittadino globale*, Milano, 2000, specie 176 ss.

<sup>8</sup>Condivido l'opinione di Gallo sull'inesistenza ad oggi di un diritto globale e sull'impraticabilità, almeno nel medio termine, di soluzioni globali che abbiano la pretesa di superare gli stati. Cfr. GALLO, *Il futuro*, *op. loc. ult. cit.* Sull'influenza del diritto internazionale si vedano le puntuali osservazioni di PEPE, *Dal diritto tributario alla diplomazia fiscale*, cit., 40 ss. Sulla questione ancor più ampia della democraticità, ma comprensiva della questione di cui si parla, HELD, *The changing contours of political community: rethinking democracy un the contest of globalization*, in HOLDE, *Global democracy*, London, 2000, 27 ss.

<sup>9</sup>LUCIANI, *L'antisovrano e la crisi delle costituzioni*, in *Riv. dir. cost.*, 1996, 73 ss.; BALDASSARRE, *Globalizzazione*, cit., 17. Si veda anche SASSEN, *Expulsion: brutality and complexity in the global economy*, Cambridge, 2014.

<sup>10</sup>GALLO, *Il futuro*, cit., 25; similmente SCACCIA, *Il territorio*, cit., 15 ss.

<sup>11</sup>Non uso il termine “intangibile” per evitare confusione con gli elementi del capitale e con i “prodotti” generati in rete o ritratti dalla rete, normalmente definiti “intangibile”. Non parlo neppure di elementi “immateriali”, perché, come proverò a chiarire nelle prossime pagine, anch'essi sono

Provo a spiegare anzitutto il rapporto fra sovranità e territorio, senza per il momento prendere posizione sui concetti corrispondenti.

“Stato senza sovranità” e “sovranità senza stato” sono espressioni ormai entrate nell’uso comune perché in grado di descrivere con estrema semplicità ed efficacia fenomeni economici molto complessi. La sintesi che esse offrono, tuttavia, finisce per oscurare la dimensione ordinamentale della sovranità e del territorio, fondando una contraddizione fra ciò che per il diritto è il loro “*dover essere*”<sup>12</sup> e il proclamato loro rimpicciolimento o la loro “miniaturizzazione”<sup>13</sup>.

La contraddizione è la conseguenza non solo del privilegio accordato alla semplificazione comunicativa e alla dimensione economica dei fenomeni indagati, ma anche e forse soprattutto della qualificazione del territorio come elemento strutturale della sovranità, come suo fattore intrinseco<sup>14</sup>.

Se sull’esigenza di semplificazione si può convenire, è più difficile farlo su quest’ultimo aspetto. Anche senza passare armi e bagagli sotto la bandiera del normativismo kelseniano<sup>15</sup>, mi pare che la tradizione di queste categorie e la coerenza ricostruttiva delle stesse depongano a favore della qualificazione del territorio come elemento esterno alla sovranità, pur delimitando la sua forza estensiva<sup>16</sup>.

La collocazione del territorio all’esterno della sovranità non la si consideri una caparbietà da giurista impolverato, un “ricciolo” teorico fine a se stesso. Rappresenta, piuttosto, una delle condizioni che sul piano ricostruttivo consente di sot-

materia se riportati allo spazio di estensione della sovranità per come qui io propongo di intenderlo. Sono consapevole che non giova alla miglior comprensione la povertà del linguaggio che caratterizza la trattazione di concetti astratti e che si pongono al confine l’uno dell’altro. È per questo che mi sforzerò di sorvegliare attentamente l’uso delle parole a costo di apparire atecnico.

<sup>12</sup> Il “dover essere” del diritto va qui inteso nei termini proposti da KELSEN, *La dottrina pura del diritto* (1960), a cura di Losano, Torino, 1990, *passim*, ma fin da 14.

<sup>13</sup> SCACCIA, *Il territorio*, cit., 19 ss. Similmente VISCO, *Le conseguenze di un fisco diseguale*, in *Il Mulino*, 3, 2019.

<sup>14</sup> BALDASSARRE, *Globalizzazione contro democrazia*, Roma-Bari, 2002, 54 ss. In posizione critica si pone, condivisibilmente, SILVESTRI, *La parabola della sovranità, Ascesa, declino e trasfigurazione di un concetto*, in *Riv. dir. cost.*, 1996, 3 ss., specie 8. Sul territorio come elemento costitutivo dello stato, conservano indubbio rilievo le osservazioni di Santi Romano, pur collocate in una concezione generale di Stato difficilmente adattabile al diritto moderno [ROMANO, *L’ordinamento giuridico* (Firenze, 1918 e 1946), Macerata, 2018, 106].

<sup>15</sup> Kelsen recide completamente i rapporti tra sovranità e territorio, e ancora più nettamente fra stato, ordinamento e territorio, finendo per qualificare quest’ultimo come mero elemento del contenuto normativo, del contenuto spaziale dell’ordinamento stesso, ovvero come elemento soltanto «*su-scettibile di una determinazione giuridica*»: come «*validità e come ambito di validità di un ordinamento giuridico*». Cfr. KELSEN, *La dottrina pura*, cit., 319, e poi 345, 350 e 351, 378.

<sup>16</sup> Per questi profili penso che l’insegnamento di Santi Romano non possa andare disperso neanche davanti al luccichio della modernità [ROMANO, *L’ordinamento giuridico* (Firenze, 1918 e 1946), Macerata, 2018, 106 ss.]. Sulla tradizione culturale che ha fatto “dello spazio territoriale un effetto riflesso dell’*imperium*”, cfr. SCACCIA, *op. cit.*, 4. Sul punto, molto chiaramente, anche TOSATO, *Stato*, cit., 763 ss., e BISCARETTI DI RUFFIA, *Territorio dello Stato*, cit., 334 ss.

trarre all'oblio sovranità e territorio, due categorie fondative degli stati moderni e dell'intero sistema normativo.

Infatti, se il territorio non concorre alla formazione della nozione di sovranità, la sua "scomparsa" dalle modalità di produzione della ricchezza non incide su questa nozione, non la modifica dall'interno, non ne cambia le connotazioni intrinseche. Sicché, se la sovranità non subisce mutazioni di tal fatta, la delimitazione del suo campo di applicazione può passare anche da elementi di altra natura.

Di qui una prima, fondamentale conclusione: le onde radio o le frequenze elettromagnetiche che innervano invisibilmente la rete – perché di questi elementi è fatta la rete – possono diventare anch'esse fattori di riferimento della sovranità, senza che la sopravvivenza della sovranità stessa sia messa in discussione<sup>17</sup>.

### 3. *La materia invisibile, la fisica e il Tû-Tû della territorialità*

Stabilito il rapporto fra territorio e sovranità, rimane da capire qual è il contenuto, oggi, di queste categorie.

La territorialità, ha correttamente osservato Luca Antonini scrivendo di globalizzazione, «non è sublimata in un diritto globale ma si articola in un rapporto di coesistenza, in un certo senso necessaria, di due siti: uno territoriale e un altro globale»<sup>18</sup>.

Rispetto alla digitalizzazione si può forse dire qualcosa di più. Il territorio si trova costretto non solo a coesistere fra due siti, ma anche ad articolarsi in due dimensioni, una visibile e un'altra invisibile: nella prima, esso conserva la caratteristica della tangibilità, rimane un elemento che si vede e si tocca, con il quale l'uomo si sporca e si bagna; nella seconda, in quella invisibile, gli elementi che vengono in considerazione sono ugualmente elementi della materia, ma diventano osservabili solo con i modelli della fisica.

Sposando una concezione, per così dire, bicefala di materia, allora, le teorie svalutative della territorialità ne escono in realtà rovesciate. Il processo di trasformazione tecnologica non riduce lo spazio applicativo della sovranità, ma lo allarga perché la territorialità diventa comprensiva di un elemento finora non osservato con la lente del diritto o osservato solo di sfuggita. Questo elemento è l'energia.

La materia invisibile è essa stessa spazio – lo spazio infatti è composto di Quanti – e dunque non ha bisogno di un "luogo" ulteriore nel quale collocarsi o al quale legarsi. Ecco perché anche per il diritto lo spazio e ciò che lo abita pos-

---

<sup>17</sup> Sono i c.d. "non luoghi", anche se nella prospettiva qui prescelta, come vedremo tra poco, anch'essi sono luoghi. Cfr. SCACCIA, *Il territorio fra sovranità statale e globalizzazione dello spazio economico*, cit.; CARPENTIERI, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 356 ss.; FARRI, *Sovranità tributaria e nuovi "luoghi" dell'economia globale*, in *Dir. pub.*, 2019, 153 ss. Prima, per tutti, IRTI, *Norma e luoghi. Problemi di geo-diritto*, Roma-Bari, 2006.

<sup>18</sup> ANTONINI, *Alla ricerca del territorio perduto*, cit., 14.



sono diventare e diventano materia, i non-luoghi possono diventare e diventano luoghi e la rete diventare e diventa territorio.

Come ha scritto Carl Schmitt in *Terra e mare*, «le forze e le potenze storiche non aspettano la scienza, così come Cristoforo Colombo non ha aspettato Copernico» e l'ampliamento di «nuovi parametri, nuove dimensioni dell'attività storico-politica, nuove scienze ... può essere a tal punto profondo da comportare il mutamento non solo delle misure e dei parametri, ma anche della struttura del concetto stesso di spazio. Allora si può parlare di rivoluzione spaziale»<sup>19</sup>.

È così che si realizza il mutamento dell'immagine di spazio, che non può non interessare anche i rapporti tramandati fra categorie giuridiche.

Decidendo di inforcare nuovi occhiali, si tratta solo di accordarsi sul considerare il territorio inclusivo di questo elemento, di questa “nuova” materia. Quel che occorre, alla fin fine, è un accordo convenzionale sulla parola, non altro, dato che né la materia invisibile, né l'energia come essenza della materia possono essere messe seriamente in discussione<sup>20</sup>.

Il principio “*usque ad sidera, usque ad inferos*”, proprio del diritto internazionale moderno<sup>21</sup>, completa il ragionamento consentendo di ritagliare la materia invisibile sui confini politici e giuridici dello stato.

Grani di spazio, per riprende un'espressione della teoria dei Quanti, si ritrovano anche in alcune sentenze della Corte costituzionale. Pur non essendosi, la Corte, occupata di sovranità e territorialità dall'angolo prospettico qui prescelto, essa, fin dagli anni settanta, ha avuto modo di richiamare l'“etere” come mezzo di trasmissione delle frequenze radio-televisive e di esprimere il suo convincimento che proprio in forza di questo tipo di frequenze fosse possibile la liberalizzazione delle trasmissioni locali<sup>22</sup>. E tracce di etere, per così dire, vi sono pure nelle pronunce della stessa Corte relative al c.d. canone radiotelevisivo<sup>23</sup>. Il che – mi pare di poter dire – costituisce una sorta di presa d'atto dei giudici di Palazzo della Consulta non tanto o soltanto dell'esistenza dell'etere, quanto della sua giuridica rilevanza.

Come insegna Alf Ross a proposito del *Tû-Tû* dalla tribù *Noît-cif-tribe*, basta

<sup>19</sup> SCHMITT, *Terra e mare* (1942), trad. it. a cura di Gurisatti, Milano, 2002, 58 e 59, ma anche 106 ss.

<sup>20</sup> Senza nessuna pretesa, ovviamente, né di completezza, né di esattezza millimetrica, vien da dire quantistica, delle cose dette. Quelli esposti sono soltanto concetti embrionali, basici, ripresi da alcuni manuali. Cfr. PALOMBO, *Materia, antimateria e materia oscura*, Roma, 2017, 246 ss.; ROVELLI, *Sette brevi lezioni di fisica*, Milano, 2014, 13 ss.

<sup>21</sup> QUADRI, *Diritto internazionale pubblico*, Napoli, 1968, 634; KOJANEC, *Stato (dir. int.)*, in *Enc. dir.*, XLIII, Milano, 1990, 786, specie 793; GIOIA, *Territorio in diritto internazionale*, in *Digesto, Disc. pub.*, XV, Torino, 1999, 257 ss.

<sup>22</sup> Mi riferisco specialmente alla sentenza 28 luglio 1976, n. 202, che liberalizzò le trasmissioni delle reti televisive locali sul presupposto che l'etere consentiva una disponibilità delle frequenze sufficiente a garantire il pluralismo d'espressione e la libertà d'iniziativa economica, senza con questo intaccare il monopolio dell'informazione di stato a livello nazionale.

<sup>23</sup> In particolare, Corte cost. 26 giugno 2002, n. 284.

avere l'accortezza, però, a questo punto del ragionamento, di non credere davvero che le categorie giuridiche siano entità reali, vuoi che muovano da elementi visibili, vuoi da elementi invisibili<sup>24</sup>. La qualificazione giuridica interrompe sempre il rapporto con la realtà naturale, quale che essa sia, per creare un ordine suo proprio.

Anche il territorio, perciò e concludendo sul punto, è una categoria ordinamentale che, per un verso, rappresenta l'oggetto sul quale la sovranità trova applicazione e, per un altro, delimita nell'estensione la sovranità stessa<sup>25</sup>.

#### 4. *Invisibilità dei luoghi e immaterialità delle attività economiche: la ragionevole connessione con la materia invisibile del "territorio"*

Si è osservato ora che il territorio è da intendere come insieme della materia, sia essa visibile, sia essa non visibile. E che l'attributo dell'invisibilità riguarda lo spazio sul quale può reagire la sovranità e di conseguenza il luogo di svolgimento delle attività caratterizzate dall'immaterialità.

Per verificare se queste attività siano da considerare svolte nel territorio dello stato, nell'ampia e stipulativa accezione appena indicata, occorre che esse si possano considerare ragionevolmente connesse alla materia invisibile che lo compone sulla base di fattori identificativi tecnicamente attendibili<sup>26</sup>. Non è più indispensabile che il nesso attenga alla componente materiale del territorio (residenza, luogo fisico di esercizio dell'attività e via dicendo) o che l'invisibile si leghi al visibile. L'energia, infatti, è già territorio. Ma è pur sempre necessario, per il buon funzionamento del diritto, che su attività ed energia insista un punto di contatto<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> Conserva carattere in qualche modo rivoluzionario la narrazione di ROSS, *Tû-Tû*, in *Harvard Law Review*, 70, 1957, 812 ss., e in *Diritto e giustizia*, trad. it., Torino, 2001, a proposito della "realtà creduta" del *Tû-Tû* dalla tribù *Noît-cif-tribe*, universalmente considerata come una delle primitive popolazioni ancora esistenti sulla terra. Niente di tutto questo è reale, ma è "creduto reale". Così è per la stragrande maggioranza delle categorie giuridiche.

<sup>25</sup> Queste osservazioni non contraddicono la teoria che Hermann HELLER, *La sovranità ed altri scritti sulla dottrina del diritto e dello Stato* (1927-1933), trad. it. a cura di Pasquino, Milano, 1987, 31 ss., riproposta recentemente, tra gli altri, da CARRINO, *La dottrina dello stato e la sua crisi*, Modena, 2015, specie 129 ss., e da ANTONINI, *Alla ricerca del territorio perduto*, loc. cit. Come avrò modo di esporre, il processo circolare dell'interpretazione consente di recuperare, proprio, quegli aspetti del pregiuridico, ad iniziare dalla mappa valoriale e storico culturale, che Heller ha efficacemente posto in evidenza.

<sup>26</sup> Di grande interesse sono le pagine di CORDEIRO GUERRA, *La potestà impositiva ultraterritoriale*, cit., 70 ss.

<sup>27</sup> Non saprei dire se affinando ulteriormente le indagini con gli strumenti della fisica sia possibile arrivare a superare quest'ultimo residuo collegamento, ma quello che mi sembra di dover aggiungere, oggi, è che questo continuo rimando alla necessità di ritrovare "contatti" con la materia (visibile o invisibile) è probabilmente frutto, nell'inconscio, della forza di gravità che giocoforza ci anco-

Di qui la possibilità di selezionarne diversi: l'indirizzo IP, l'indirizzo del *core network*, ossia della rete di trasporto, lo snodo o gli snodi di articolazione del *browser*, oppure la "significativa presenza digitale"<sup>28</sup> dell'attività, posta alla base della istituenda nozione di stabile organizzazione virtuale<sup>29</sup>.

Va detto che questi indicatori, sebbene essenziali per stabilire una connessione valutabile oggettivamente con l'elemento invisibile del territorio, dal punto di vista fiscale non mostrano ancora la sostanza che garantisce loro legittimazione. La sostanza sta infatti negli effetti economici e sociali, siano essi positivi, siano essi negativi, che le attività digitali determinano per la collettività. È questo, per il diritto tributario, il più profondo collegamento sostanziale tra di esse e il territorio, il vero indicatore che anche il legislatore può e deve valutare.

Per non accavallare un'onda su un'altra mettiamo per ora questo discorso sullo sfondo, giacché trasversale a più profili riguardanti la tassazione. Lo riprenderemo a breve.

---

ra alla materia primordiale. Su questo aspetto, si vedono le belle pagine di REZZOLLA, *L'irresistibile attrazione della gravità*, Milano, 2020.

<sup>28</sup> È la nozione proposta dalla bozza di direttiva unionale sulla tassazione delle attività digitali [COM (2018) 147]. La proposta ha sollevato critiche (si veda nota successiva), ma qui non interessa prendere posizione sulla sua adeguatezza. Per il nostro ragionamento è sufficiente averla indicata fra i possibili elementi di individuazione delle attività rispetto alla materia invisibile. Per una ricognizione dei lavori della Commissione UE si veda lo studio pubblicato dal Parlamento italiano *Web tax ed economia digitale*, in [temi.camera.it](http://temi.camera.it).

<sup>29</sup> Il legislatore italiano con la legge 27 dicembre 2017, n. 205 ha introdotto nell'art. 162 TUIR la lett. f-bis), disponendo che l'espressione stabile organizzazione comprende «una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso». Si dubita, a mio parere fondatamente, che questa previsione sia riferibile alla *digital economy*, che introduca, cioè, la figura della stabile organizzazione virtuale. In generale, cfr. BRAUNER-PISTONE, *Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union*, in *Bullettin for International Taxation*, 2017, 12, 681 ss. Sulla stabile organizzazione virtuale, fra i tanti, FIORENTINO, *Stabile organizzazione virtuale "versus" presenza digitale significativa*, in *Dir. e proc. trib.*, 2019, 133 ss.; DELLA VALLE, *La stabile organizzazione "da remoto": la lett. f-bis) dell'art. 162 del TUIR e l'approccio OCSE*, in *Rass. trib.*, 2019, 470 ss.; DORIGO, *Il problematico adattamento della nozione di stabile organizzazione all'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2019, 759 ss.; FARRI, *Sovranità tributaria*, cit., 166; STEVANATO, *Dalla proposta di direttiva europea sulla digital services tax all'imposta italiana sui servizi digitali*, in CARPENTIERI (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 115 ss. Sul collegamento fra soggetto [«Tutti sono tenuti ...» (art. 53 Cost.)] e territorio, fra i primi ad occuparsene, CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, 27, 33 ss.; più recentemente, SACCHETTO, *Territorialità (dir. trib.)*, cit., 314 ss.

## 5. La sovranità come sintagma ordinamentale, la sovranità aperta e polimorfa in Costituzione

Fin qui il territorio. E la sovranità, cos'è? Consapevole che la vastità del tema fa "tremar le vene e i polsi"<sup>30</sup>, ma volendone comunque tentare una composizione nei limiti dell'oggetto di questa indagine, mi sembra si possa dire che la sovranità è un sintagma che designa l'insieme dei poteri funzionali alla realizzazione dei programmi politici della comunità e all'attuazione del "dover essere" normativo, comprensivo del "dover essere" contributivo<sup>31</sup>.

La sovranità non è una categoria autocostitutiva o autoreggente, come si può dire per il territorio. È il carattere ordinamentale dei poteri, infatti, a darle sostanza e a farne un'entità apprezzabile giuridicamente.

La ricostruzione non è contraddetta dalla sua impronta "aperta" verso altri ordinamenti<sup>32</sup> e neppure dall'impronta polimorfa che la Costituzione repubblicana riserva ad essa<sup>33</sup>. Il fatto che la Carta rimetta la sovranità al popolo non esclude che lo stato – come persona o come organizzazione qui non importa stabilirlo – ne goda nell'esercizio, sebbene all'interno di una sorta di sistema arterioso, di vasi comunicanti e occludenti<sup>34</sup>. Certo, la sua è una titolarità derivata, ristretta all'esercizio e limitata nell'azione, controllata e bilanciata dall'interno e subordinata al rispetto delle libertà e dei diritti fondamentali della persona, ma pur sempre di sovranità si tratta<sup>35</sup>.

---

<sup>30</sup> «Vedi la bestia per cu'io mi volsi; aiutami da lei, famoso saggio, ch'ella mi fa tremar le vene e i polsi». DANTE, *Commedia*, Inferno, Canto I, 88-90.

<sup>31</sup> Assumere la sovranità come categoria ordinamentale non significa riproporre surrettiziamente la teoria orlandiana. Non tanto perché qualifica lo stato come persona, quanto perché assolutizza la sovranità stessa, che, a tacer d'altro, è tratto inconciliabile con quello che ad essa dà la costituzione repubblicana. Per V.E. Orlando, infatti, la sovranità è «l'affermarsi dello Stato come giuridica persona, e quindi la fonte della sua generale capacità di diritto». Tutti «i diritti pubblici» sono compresi nella sfera giuridica dello Stato e la sovranità «contiene tutto il diritto dello Stato nella sua più elevata espressione: il fondamento quindi di questo diritto non potrà essere diverso dal generale fondamento di ogni diritto». Cfr. ORLANDO, *Sul concetto di Stato*, in ORLANDO, *Diritto pubblico generale. Scritti vari (1881-1940)*, ristampa, Milano, 1954, 199 ss. Ugualmente ritengo di non poter condividere la dimensione "muscolare", decisionale della teoria schmittiana sulla sovranità territoriale. Cfr. SCHMITT, *Il nomos della terra*, trad. it., Milano, 1991.

<sup>32</sup> ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, cit.

<sup>33</sup> Cfr. ampiamente SILVESTRI, *La parabola della sovranità*, cit., 3 ss.

<sup>34</sup> Cfr. AMATO, *La sovranità popolare nell'ordinamento italiano*, in *Riv. trim. dir. pub.*, 1962, I, 74 ss., specie 88 ss. Per un'indagine completa delle diverse ricostruzioni sul rapporto tra sovranità popolare e sovranità statale, v. OLIVETTI, *Sub art. 1*, in *Commentario alla costituzione*, a cura di Bifulco, Celotto, Olivetti, Torino, 2006, 5 ss., specie 12 e 15 ss.

<sup>35</sup> Con l'ulteriore caratteristica, propria delle democrazie costituzionali moderne, che anche all'interno di questa forma di sovranità, già in sé relativa, non vi è concentrazione di poteri in un unico organo, ma si realizza quella che Silvestri, parlando, proprio, di sovranità, ha definito «circolarità

D'altra parte, questa struttura si coglie nitidamente, proprio, nel settore fiscale. Il potere legislativo applicato ad esso non solo è un potere derivato e limitato, ma è anche indirettamente condizionato *al* consenso popolare secondo la disciplina procedimentale dell'art. 23 Cost.<sup>36</sup>, e controllato secondo la disciplina dell'art. 81 della Carta stessa.

## 6. *Intermezzo. Elementi del contenuto normativo e interpretazione "circolare": precisazione di metodo e di sostanza sul giuridico e sul pregiuridico*

Mi faccio carico, a questo punto, di una possibile obiezione. La esamino a mo' di intermezzo per provare ad eliminare ogni equivoco sulla portata della scelta ricostruttiva qui compiuta.

Si potrebbe osservare che l'impostazione prescelta comporta l'espunzione dal mondo del diritto degli elementi storici, valoriali, culturali, economici caratterizzanti la dimensione originaria delle categorie. Non è questa la mia intenzione e le cose non stanno in questo modo.

Sono anch'io convinto, come ho avuto modo di scrivere in più occasioni, che per recuperare il diritto alla funzione servente della realtà e dei "beni della vita" dell'individuo<sup>37</sup>, sia sbagliato recidere i legami con quella dimensione<sup>38</sup>. Ma sono pure convinto che gli elementi valoriali, al pari degli altri che inizialmente compaiono nel pregiuridico, possono essere strappati al grande buco nero, onnivoro e distruttivo, del nichilismo giuridico e del formalismo normativista solo componendo l'interpretazione in un moto circolare o se si preferisce, ma è lo stesso, in un moto di andata e ritorno dalla realtà<sup>39</sup>. Moto nel quale è l'interprete, come elemento esso stesso del pregiuridico e che giocoforza opera e ragiona come elemento del pregiuridico, a recuperare l'impronta dell'originaria dimensione degli elementi normativizzati.

---

*dei poteri*». Cfr. SILVESTRI, *La parabola della sovranità*, cit., 18; LABRIOLA, *Stato*, in *Diz. dir. pub.*, diretto da Cassese, VI, Milano, 2006, 5691 ss.

<sup>36</sup> È aspetto assolutamente pacifico e ormai perfino banale da sottolineare. Sul potere, cfr. BORIA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021, specie 550 ss. Sulla riserva di legge, per tutti, FEDELE, *Art. 23 Cost.*, in *Comm. cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978; ID., *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, I, I, Padova, 1994, 157 ss.; ANTONINI, *Art. 23*, in *Comm. cost. Bifulco-Celotto-Olivetti*, Torino, 2006, 484 ss. Se si vuole, GIOVANNINI, *Sulla postdemocrazia e sul consenso al tributo*, in *Per principi*, Torino, 2022, 195 ss.

<sup>37</sup> Nel significato chiovendiano di questa locuzione. Cfr. CHIOVENDA, *Azione nel sistema dei diritti* (1903), poi in *Saggi di diritto processuale civile*, I, Roma, 1930, 3, 9, 63 ss.

<sup>38</sup> Da ultimo mi sono occupato di questi aspetti in GIOVANNINI, *Sul diritto, sul metodo e sui principi*, in *Per principi*, già cit., 3 ss.

<sup>39</sup> Cfr. DWORKIN, *L'impero del diritto*, Milano, 1986, 43 ss.; ALEXY, *Concetto e validità del diritto*, Torino, 1997, 61 ss. Sul nichilismo, IRTI, *Nichilismo giuridico*, Roma-Bari, 2004.

Per questo mi sembra opinabile disconoscere ai fattori del pregiudizio natura di elementi del contenuto normativo. Credo che una volta intervenuta la qualificazione, sia la disposizione a prendere il posto di quei fattori e a fare indossare loro la veste della normatività, di elementi del contenuto normativo, appunto<sup>40</sup>.

Il moto di ritorno o il moto circolare guidato dall'interprete li può tuttavia illuminare con la luce della loro originaria dimensione. Li può irraggiare con il loro stesso *ethos*<sup>41</sup>, che non è estraneo ai principi giuridici, ma che è in essi stesso incorporato, fino a discendere alla realtà e conferire ad essa "una propria valenza normativa", conforme a quell'*ethos*<sup>42</sup>.

Il discorso, a questo proposito, si lega strettamente alla questione fiscale e con l'interpretazione dell'art. 53 Cost., il quale, nei termini che preciserò nei prossimi paragrafi, è portatore di un suo *ethos*, che si può individuare nella "giustizia nell'imposizione"<sup>43</sup>.

Per rimanere alle raffigurazioni già utilizzate, l'*ethos*, qui come in altre previsioni, rappresenta la parte invisibile del principio, che non si coglie guardando la disposizione come prodotto materiale nel quale si compendia il processo di qualificazione, ma che nondimeno fa parte della giuridicità normativa.

Il passaggio dalla realtà al giuridico è particolarmente rilevante se a compierlo è il legislatore, che dell'*ethos* dei principi deve o dovrebbe fare corretta applicazione essendo la sua azione ad essi subordinata. Ma la stessa fondamentale importanza assume la discesa del giuridico alla realtà quando ad accompagnarla, la discesa, è l'interprete, quale che sia la sua funzione istituzionale.

---

<sup>40</sup> Riprendo la distinzione fra disposizione e norma, per quanto a carattere più tassonomico che sostanziale, tratteggiata da CRISAFULLI, *Disposizione (e norma)*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 195. Sulla tripartizione dell'interpretazione in attività, giustificazione e prodotto, che si fonda sulla preliminare distinzione tra disposizione-enunciato e norma, cfr. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, 39 ss. Recentemente, MODUGNO-LONGO, *Disposizione e norma. Realtà e razionalità di una storica tassonomia*, Napoli, 2021.

<sup>41</sup> ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, cit., 149 e 158 ss. Mi pare che nella sostanza anche Jürgen Habermas prospetti soluzione simile nei suoi importanti studi sull'interpretazione "moderna". Cfr. HABERMAS, *Fatti e norme. Contributi a una teoria discorsiva del diritto e della democrazia*, Roma-Bari, 2013, specie 492 ss.

<sup>42</sup> Così ZAGREBELSKY, *op. ult. cit.*, 160 e 161, anche se per l'autore è il valore ad incorporarsi nel fatto ed è la realtà illuminata dai principi che presenta "proprie intrinseche qualità giuridiche". La radice, mi pare di poter dire, di questo fondamentale e moderno filone interpretativo, almeno per la letteratura italiana, si rinvia nell'opera di Matteucci, *Positivismo giuridico e costituzionalismo*, ora in Matteucci e Bobbio, *Positivismo giuridico e costituzionalismo*, con introduzione di Greco, Brescia, 2021, 29 ss.

<sup>43</sup> Sia consentito di rinviare a GIOVANNINI, *Sul diritto, sul metodo e sui principi*, in *Per principi*, cit., specie 14 ss.

## 7. I poteri e la dimensione impositiva della sovranità nella territorialità invisibile

Le osservazioni compiute nell'intermezzo consentono di riprendere l'indagine con maggiore consapevolezza del quadro d'insieme nel quale si devono muovere legislatore e interprete su sovranità, territorialità e capacità contributiva.

La sovranità applicata ai tributi non è "altra" dalla sovranità che convenzionalmente si definisce generale. Anche se guardata dall'angolo prospettico dei tributi, la sovranità si articola sempre nell'esercizio di un triplice ordine di poteri: quello ordinamentale, funzionale alla normazione generale ed astratta, quello di governo e quello coercitivo, funzionali, nella nostra materia, all'attuazione del dovere contributivo.

La sovranità – e forse perfino lo stato inteso come organizzazione<sup>44</sup> – si esaurisce in questa triplice dimensione: potere ordinamentale, da un lato, potere di governo e potere coercitivo dall'altro<sup>45</sup>, rappresentativi dei due gradi nei quali si suddivide il diritto, ma la cui unità è assicurata più che dalla «subordinazione del grado più basso al grado più alto»<sup>46</sup>, dall'assetto assiologico dello stato costituzionale<sup>47</sup>. Il potere impositivo, perciò, è solo un elemento della sovranità, una sua articolazione funzionale.

Va da sé che la sovranità applicata ai tributi non è assoluta, né preesistente al diritto e alla Costituzione<sup>48</sup>. E che il potere coercitivo non è un potere dispotico, assoluto, ma un potere che deve essere esercitato nel rispetto e al fine di attuare l'*ethos* dei principi costituzionali. Questi poteri, che la Costituzione stessa riferisce alla figura statale, sono tutti derivati e relativi, conformemente all'assetto proprio dello stato costituzionale, e come tutti i poteri incardinati in una democrazia

<sup>44</sup> Nella teoria bobbiana «lo stato è l'organizzazione di un potere, l'ordinamento costituito in cui si distinguono degli individui che detengono il potere, e degli altri individui che invece vi rimangono sottomessi». Cfr. BOBBIO, *Il problema del potere* (1966), a cura di Greco, Torino, 2020, 6, 19.

<sup>45</sup> Cfr. KELSEN, *La dottrina dei tre poteri o funzioni dello stato* (1932), in GERACI (a cura di), *Il primato del Parlamento*, Milano, 1982, 77 ss., 96, 100 e 101. Sulla coercizione come elemento compositivo del "giuridico", cfr. anche DÁVILA, *De iure* (Bogotá, 1988), trad. it. a cura di Garofolo, Milano, 2019, 254. Sulla "storia" della coercizione del diritto si è soffermato recentemente GRECO, *La legge della fiducia*, Roma-Bari, 2021, *passim*, specie 62 ss. Fra i tributaristi cfr. INGROSSO, *Tributo e sovranità*, in PERRONE-BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 137 ss.

<sup>46</sup> KELSEN, *La dottrina dei tre poteri*, cit., 88 e 89.

<sup>47</sup> SILVESTRI, *Dal potere ai principi. Libertà ed eguaglianza nel costituzionalismo contemporaneo*, Roma - Bari, 2009, 3 ss.; ZAGREBELSKY, *Intorno alla legge*, Torino, 2009, 117 ss.; BALDASSARRE, *Il costituzionalismo e lo stato costituzionale*, Modena, 2020, 7 ss.; OMAGGIO, *Saggi sullo stato costituzionale*, Torino, 2022, 9 ss., 33 ss.

<sup>48</sup> A questo proposito condivido e fugo, almeno credo, i timori ben rappresentati da CORDEIRO GUERRA, *La potestà impositiva ultraterritoriale*, cit., 83 ss.

costituzionale trovano giocoforza freni e talvolta limiti invalicabili nelle libertà e nei diritti di giustizia, perché a questi subordinati<sup>49</sup>.

In questa cornice, lo stato nel quale le attività digitali realizzano elementi sintomatici di capacità contributiva non incontra impedimenti per disporre la tassazione<sup>50</sup>.

## 8. I vincoli e gli pseudo vincoli di diritto internazionale, della soft law e delle istituzioni senza sovranità. La “doppia non imposizione” internazionale

A questo proposito non mi sfuggono i vincoli derivanti dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, adottate con legge del Parlamento in ossequio all’art. 80 Cost.; i vincoli sui tributi armonizzati previsti dal Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (art. 113), limitativo della sovranità per effetto degli artt. 11 e 117 Cost.; quelli sul riavvicinamento delle legislazioni (art. 115) e sulla produzione del diritto secondario (art. 116) posti dallo stesso Trattato, come pure i limiti che discendono dalle “libertà” unionali. Come non mi sfuggono gli innumerevoli accordi di *soft law*, protocolli, proposte normative di organismi internazionali, linee guida e via dicendo, che operano sul versante politico, ma anche degli apparati burocratici degli stati, comprimendone l’autonomia<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup>FERRAJOLI, *Poteri selvaggi*, Roma-Bari, 2011, 3 ss. INFANTINO, *Potere*, cit., *passim*, specialmente 139 ss. Sebbene nella nostra materia l’idea del potere come espressione dell’imperio dello stato abbia segnato il pensiero di molti Maestri, nella scia orlandiana del concetto di sovranità, di quelli di diritti pubblici soggettivi e di potere pubblico, mi pare di poter dire che questa visione sia ormai definitivamente superata e lasciata all’apprezzamento storico. In quella scia si posero sia Achille Donato Giannini, sia Enrico Allorio e sia Albert Hensel, (cfr. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d’imposta*, Milano, 1937, 24 ss.; ALLORIO, *Diritto processuale tributario, prima edizione* (prima ed. Milano, 1942), Torino, 1962, 156 ss.; HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956, 33 ss.). Si distaccò da queste impostazioni MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d’imposizione* (1964), ora in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982, 30 ss. In senso critico rispetto alla visione storica, più recentemente, ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 123 ss.; BORIA, *L’interesse fiscale*, Torino, 2012, 49, che pure eleva l’interesse fiscale a principio immanente dell’ordinamento costituzionale; CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, cit., 85 ss., 90 ss.

<sup>50</sup>GALLO, *Prospettive di tassazione dell’economia digitale*, in *Dir. merc. tecn.*, 2016, 154 ss. È anche l’impostazione, mi sembra, della Corte Suprema degli Stati Uniti d’America espressa nella sentenza 21 giugno 2018, nel caso *South Dakota v. Wayfair inc.*, nella quale la Corte chiarisce che per la tassazione non sia necessario un nesso sostanziale tra fenomeno economico e stato, essendo al fine sufficiente anche un mero collegamento virtuale. In generale sulla sovranità impositiva rispetto ai presupposti economici, anche per un esame evolutivo del rapporto fra territorio e reddito, e territorio e soggetto, ampiamente, cfr. SACCHETTO, *Territorialità (dir. trib.)*, cit., 312 ss.

<sup>51</sup>Per tutti, PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2021, 15 ss., e BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 45 ss.



Questo ventaglio di norme, alcune vincolanti, altre prive di tale efficacia, provenienti da istituzioni dotate di sovranità autonoma, seppure limitata, qual è la sovranità dell'Unione, ma anche da organismi privi di questa attribuzione, costituiscono senz'altro vincoli all'esercizio in autonomia del potere ordinamentale del singolo stato. E, come ho detto fin dall'inizio, pongono questioni spinose di geopolitica e di geoeconomia, a tal punto rilevanti, a quanto pare, da bloccare di fatto gli ingranaggi decisionali di governi e parlamenti nazionali, ma anche degli stessi organismi internazionali, ad iniziare dall'OCSE.

Tuttavia, se si va al fondo delle questioni ci si accorge che impedimenti veri e propri non ci sono all'esercizio della sovranità del singolo stato. Ci sono ragioni, lo ripeto, di opportunità politica o di opportunità economica, ragioni di equilibri strategici internazionali<sup>52</sup>. Ma occorre considerare che, a fronte di questi seppure importanti aspetti di governo degli stati, la posta in gioco della tassazione – o non tassazione – della *digital economy* è molto alta.

Il vero problema, infatti, non è quello della “doppia imposizione” internazionale delle ricchezze, che viene agitato con l'effetto di ritardare o bloccare i processi decisionali, ma è quello della loro “doppia non imposizione”<sup>53</sup>. È questa la vera posta in gioco, che stringi stringi si gioca sulla testa e a danno dei popoli, e a favore di *élite* che, supportate più o meno consapevolmente da tecnocrati e burocrati ministeriali, si avvantaggiano sempre di più dallo stallo decisionale<sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> Cfr. MCLURE, *Globalization, tax rules and national sovereignty*, in 55 *Bulletin international taxation*, 2001, 328 ss. Di recente, per la dottrina italiana, sulla tassazione internazionale delle imprese e sui limiti dei singoli ordinamenti rispetto al diritto internazionale, cfr. CERIANI-RICOTTI, *Riflessioni sul coordinamento internazionale della fiscalità d'impresa*, in *Rass. trib.*, 2019, 30 ss.

<sup>53</sup> Che questo sia un punto nevralgico è confermato dalla presa di posizione dell'OCSE che nel *Preambolo* del nuovo modello di “Convenzioni contro le doppie imposizioni” (DTC *double tax conventions*) del 2017 fa espresso riferimento all'esigenza di eliminare il fenomeno, proprio, della “doppia non imposizione internazionale”. Sul punto AMATUCCI, *L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 5 ss.; PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, cit., 71 ss.; PEPE, *Dal diritto tributario alla diplomazia fiscale*, cit., 96.

<sup>54</sup> «In base ai dati della Commissione europea, negli ultimi anni la crescita media annua dei ricavi delle principali imprese digitali è stata del 14% circa, contro il 3% per le società del settore informatico e delle telecomunicazioni e lo 0,2% per le altre multinazionali. La diffusione delle tecnologie digitali è responsabile di quasi un terzo dell'aumento della produzione industriale complessiva in Europa. Inoltre, mediamente i modelli d'impresa digitali nazionali sono soggetti a un tasso d'imposizione effettiva dell'8,5%, due volte inferiore a quello applicato ai modelli d'impresa tradizionali. Questa differenza è dovuta principalmente alle caratteristiche dei modelli d'impresa digitali, che dipendono in larga misura dai beni immateriali e beneficiano di sgravi fiscali. Le imprese digitali transfrontaliere possono beneficiare, inoltre, di oneri fiscali ridotti, senza tenere conto dei casi di pianificazione fiscale transfrontaliera aggressiva, che può arrivare anche ad azzerare l'onere fiscale». Osservazioni e dati, questi, ripresi dallo studio del Parlamento italiano *Web tax ed economia digitale*, già cit. Per avvicinarsi alla comprensione reale dell'evoluzione dell'economia digitale nel mondo, in Europa e in Italia nel breve periodo, si veda anche il *Libro bianco sull'economia digitale*, 2022, a cura del Centro Economia Digitale, in [economyadigitale.it](http://economyadigitale.it).

## 9. *Il confronto della digital economy con l'art. 53 Cost. inteso come criterio di riparto dei carichi pubblici: il rapporto di utilità economicamente rilevante*

All'inizio si è scritto che le attività alle quali riferirsi per verificare l'adeguatezza delle tradizionali categorie statuali sono quelle che fanno dell'immaterialità la modalità esclusiva di sfruttamento, diretta o indiretta, di elementi acquistati gratuitamente dal mercato, e quelle che producono e commercializzano beni e servizi con la stessa esclusiva modalità<sup>55</sup>. E si è anche detto che qualora queste attività generino eventi espressivi di forza economica, la qualificazione ordinamentale non è impedita<sup>56</sup>.

Eccoci al punto: tassare quelle attività e le "ricchezze" ad esse collegate, sebbene scelta non impedita ed anzi conforme alla sovranità, si concilia con il principio espresso nell'art. 53, comma 1, della Carta?

La risposta per me è senz'altro affermativa e i motivi sui quali si fonda li spiego subito.

Inizio col ricordare che la capacità contributiva è un criterio oggettivo di riparto dei carichi pubblici, storicamente reputato il più idoneo a questo fine. Questa è l'impostazione assolutamente prevalente in letteratura e sposata dalla giurisprudenza della Corte costituzionale<sup>57</sup>.

Al di là di scelte valoriali, sulle quali invece la dottrina è ancora divisa, è altrettanto indubbio che la giustificazione oggettiva della ripartizione dei carichi pubblici non possa prescindere da elementi sostanziali di riferimento. La ripartizione, cioè, non è solo un'operazione di quadratura dei conti, ma è operazione di sostanza

---

<sup>55</sup> Rispetto alle attività che mantengono elementi di materialità non si pongono problemi di adeguatezza delle categorie generali. Queste attività semmai propongono problemi vecchi mascherati con abiti nuovi, di erosione o elusione internazionale, sicché la loro riconduzione fra le attività della *new economy* digitale ha valore essenzialmente descrittivo. Si veda *retro*, § 1. Si veda anche per puntuali osservazioni il documento del Servizio studi del Senato della Repubblica, A.S. 2526, "Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale", novembre 2016, in [senato.it](http://senato.it).

<sup>56</sup> È ormai perfino banale ricordare che il legislatore ha piena libertà nella scelta delle fattispecie economiche e nella costruzione del presupposto da tassare, purché nel rispetto dei vincoli di ragionevolezza, congruità e non arbitrarietà. *Ex multis*, Corte cost., sentenza 21 maggio 2001, n. 156, per la quale «è costante nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale».

<sup>57</sup> Gli autori che si sono occupati di questo aspetto sono innumerevoli, da Vanoni a Manzoni e Giardina, da Moschetti e Gaffuri a Falsitta, De Mita e Tesauro, da Fantozzi a Gallo e Fedele, da Bati-stoni Ferrara a Marongiu; e ancora, fra gli altri, Antonini, Bergonzini, Schiavolin, Fransoni, Boria, Marelli. Per una sintesi del pensiero dottrinale e per richiami bibliografici, mi permetto di rinviare a GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 21 ss., e *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2013.

economica, che si compendia in questo: nell'utilità espressa dagli elementi prescelti per la tassazione e più precisamente nel rapporto di utilità fra imposizione e fattispecie<sup>58</sup>.

In altre parole, come criterio di riparto l'art. 53 Cost. richiede un rapporto in grado di esprimere, secondo ragionevolezza, un risultato apprezzabile economicamente, fondato su attività qualificate positivamente dall'ordinamento e sugli effetti esterni da queste determinati, ossia sugli effetti (positivi o negativi) rilevanti per la comunità organizzata e per le sue finanze pubbliche<sup>59</sup>.

L'art. 53, come criterio di riparto, non pretende altro<sup>60</sup>. Il che non significa che la capacità contributiva sia un principio a-valoriale<sup>61</sup>. Se così fosse, anzitutto, non sarebbe un principio, ma una regola. L'art. 53 è invece portatore di un valore

<sup>58</sup> Il rapporto di utilità economica è un concetto più ampio di quello di mera "utilità", che ovviamente vi è ricompreso. Consente di portare a tassazione elementi non necessariamente in sé apprezzabili in chiave fiscale (si pensi all'inquinamento ambientale o ai cibi e alle bevande c.d. spazzatura), ma che lo diventano per il rapporto, appunto, che si instaura con fattori ad essi esterni aventi rilievo economico, come si deve considerare la spesa gravante sulla finanza pubblica prodotta dall'attività inquinante o da quella alimentare. Il rapporto di utilità, in sostanza, permette di considerare in termini giuridici le utilità esterne delle attività (le externalità), siano esse negative o siano esse positive, come si può dire, ad esempio, per quelle riferibili alle attività del terzo settore. Mi permetto di rinviare a GIOVANNINI, *Sulla "nuova" capacità contributiva*, in *Per principi*, cit., 25 ss.

<sup>59</sup> Attività, ma anche atti e fatti, che dal punto di vista del diritto vengono in considerazioni come titolo giuridico legittimante la tassazione nel rispetto del principio di legalità sostanziale. Il che determina, come sostengono da tempo, la non conformità dell'imposizione sui proventi di reato, per i quali la tassazione, pur prevista dalla legge, maschera una forma di confisca, da collocare al di fuori dell'art. 53 Cost.

<sup>60</sup> L'art. 53 non impone il collegamento tributo-proprietà o altro diritto reale (usufrutto, uso eccetera), e neppure il collegamento fra tributo e diritto di obbligazione o tributo e diritto personale di godimento. Nella capacità contributiva possono essere ricompresi, perciò, elementi oggettivi slegati da una situazione giuridica di stampo reale (la proprietà *et similia*), da un diritto personale di godimento (locazione, affitto), da un diritto soggettivo relativo o di obbligazione (diritto di credito). Ampiamente GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 771 ss., e ancor più chiaramente in *Il futuro*, cit., *passim*, ma specialmente 75 ss.; FEDELE, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in PERRONE-BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 1 ss., e Id., *Diritto tributario (principi)*, in *Enc. dir. Annali*, II, 2, Milano, 2008, 447 ss.

<sup>61</sup> Che possenga una dimensione valoriale emerge con chiarezza dai fondamentali scritti raccolti nel "codice di Camaldoli" del luglio '43 del secolo scorso e in particolare dagli interventi di Ezio Vanoni. Al riguardo si vedano gli *Atti dell'incontro di studio*, Roma 26 novembre 2016, *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla riforma tributaria*, Roma, 2018, in special modo le relazioni di Dalla Torre, Bassi, Forte, De Mita e Gallo, che centrano in pieno il senso valoriale della capacità contributiva alla luce, proprio, del pensiero trasfuso nel "Codice di Camaldoli" e poi ripreso nei lavori dell'Assemblea costituente. Di VANONI, *La finanza e la giustizia sociale* (1943), ora in MAGLIULO, *Ezio Vanoni. La giustizia sociale nell'economia di mercato*, Roma, 1991, 93 ss. Pur con una visione marcatamente liberale, il problema della giustizia fiscale da perseguire anche mediante i tributi era presente con estrema lucidità in EINAUDI, *Lezioni di politica sociale*, Torino, 1964, 59 ss.

cardine della democrazia costituzionale: la “giustizia nell’imposizione” che racchiude ed esprime, come ho già detto, il suo *l’ethos* specifico<sup>62</sup>.

Questo valore, però, ha portata circoscritta, non contiene cioè l’intera tavolozza dei valori costituzionali, dalla solidarietà all’uguaglianza, dal diritto di proprietà ai diritti di libertà economica. Questi valori rimangono di “appartenenza” delle singole norme che in seno alla Costituzione li esprimono, senza che l’art. 53 possa diventare, rispetto a queste, norma assorbente, quasi “tiranna”<sup>63</sup>. Quello che invece si può e si deve dire è che la “giustizia nell’imposizione” è un valore espresso bensì in proprio dall’art. 53, ma che abbraccia i requisiti di effettività, realtà e attualità del presupposto e della base imponibile.

È in questo contesto che la “giustizia nell’imposizione” diventa metro autonomo d’interpretazione e di giudizio, ed è sempre in questo contesto che, giacché garante delle libertà individuali che in quei requisiti si sostanziano, diventa principio fondamentale dell’ordinamento.

#### 10. Segue: *lo spostamento della ricchezza nazionale, la “doppia non imposizione” e l’organizzazione dominante delle attività commerciali. I progetti OCSE e la tassazione interna*

Delimitato, con notazioni essenziali, il concetto di criterio di riparto, si tratta ora di verificare, rispetto alle attività digitali, quali elementi possono reagire su di esso. Muovo dalle attività di commercializzazione di beni e servizi giacché per esse le questioni da affrontare sono più complesse.

Per trovare il bandolo della matassa conviene porsi anzitutto in osservazione della realtà. Le *big company* hanno tutte sede legale in stati esteri, fuori dall’Unione, e finiscono normalmente per spostare in questi parte del reddito nazionale dello stato della fonte destinato agli acquisti in rete. Se *internet* e le sue “vetrine” non ci fossero, oppure se i grandi “bisonti” o i grandi “draghi” non trasferissero altrove la

---

<sup>62</sup> A questo riguardo dissento parzialmente da Gallo, che espunge dall’art. 53 la funzione garantista. Cfr. GALLO, *Il futuro*, cit., 75 ss. La tesi è aspramente criticata da MOSCHETTI, fra l’altro in *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per “l’ordinamento giuridico in cammino” dell’Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 427 ss., che però mi pare richiedere uno “sforzo” eccessivo all’art. 53, ritenendolo portatore di valori che invece la Costituzione distribuisce fra norme diverse al fine di consentirne il giusto ed ordinato bilanciamento tra i valori, senza che una di esse, norme, come potrebbe essere l’art. 53, si trasformi in prevalente. Similmente a Moschetti, sulla funzione garantista, FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 8 ss., e ID., *Natura e funzione dell’imposta*, ivi, 81 ss. e note; GAFFURI, fin da *L’attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, 107 ss.

<sup>63</sup> È un’espressione ripresa dalla Corte costituzionale, sentenze nn. 85/2013 e 5/2018, che l’ha utilizzata per descrivere la relazione fra i diritti.

ricchezza, questa rimarrebbe, almeno nell'immediato, nello stato nel quale avvengono gli acquisti. Quella ricchezza, quindi, si potrebbe trasformare in reddito dell'industria e del commercio tradizionali, sottoposto a sua volta a tassazione; oppure in risparmio, a sua volta generatore di ricchezza e quindi di ulteriori imposte; oppure potrebbe costituire base imponibile per la tassazione delle stesse compagnie secondo le regole dell'ordinamento dello stato della fonte.

Con la digitalizzazione dei commerci e lo spostamento della materia imponibile da questo allo stato di residenza o a stati intermedi, invece, la comunità dove avviene l'acquisto si impoverisce. E a questo impoverimento coincide, per chi lo provoca, un'utilità aggiuntiva determinata sia dall'organizzazione dominante data dalle dimensioni strutturali, economiche e finanziarie del gruppo, dall'uso del marchio, dei *software*, delle campagne pubblicitarie massive e profilate o dalle riduzioni di scala dei costi; sia e specialmente dal risparmio delle imposte che l'operatore stesso ottiene rimuovendo o erodendo la materia imponibile, vero e proprio colpo fatale, questo, al mercato interno, oltretutto produttivo di un danno assai rilevante per le finanze pubbliche<sup>64</sup>.

Muovendo dalla constatazione del reale, ecco che la scelta di una tassazione domestica potrebbe, da un lato e finalmente, agganciare una forza economica in sé suscettibile di esprimere capacità contributiva ulteriore e autonoma da quella tradizionalmente riferita al reddito; da un altro, riequilibrare le storture derivanti dal buco nero creato dalla "doppia non tassazione" internazionale.

Certo, quando si provvederà con accordi globali, peraltro da tempo in discussione in sede unionale e presso l'OCSE nell'ambito del progetto BEPS (*base erosion and profit shifting*) e in particolare in seno al *Pillar 1* e *Pillar 2*<sup>65</sup>, il discorso dovrà essere sottoposto a nuove valutazioni. Ma, per come qui prospetto, la possibile tassazione nazionale – lo esporrò ancor più chiaramente nel prossimo paragrafo – credo possa senz'altro coesistere anche con la ripartizione dei profitti su base mondiale o con la *global minimum tax* allo studio nell'ambito di quei progetti. Infatti, queste misure non solo ripropongono il reddito come base della tassazione o della ripartizione, ed io invece penso che occorra sganciarsi da questa forma espressiva di capacità contributiva, ma soprattutto coprono un numero estremamente ridotto di fattispecie astrattamente imponibili, riferendosi ad attività di dimensioni molto grandi, con risultati probabilmente irrilevanti per le casse dello stato italiano, anche per l'entità modesta dell'aliquota ipotizzata per la *minimum tax*.

---

<sup>64</sup> Per farsi un'idea su questi aspetti si veda *retro*, nota 52.

<sup>65</sup> Detto molto semplicemente, il primo pilastro mira a garantire una distribuzione equa fra le giurisdizioni degli utili realizzati dalle grandi multinazionali a livello globale. Il secondo pilastro, invece, si propone l'obiettivo di limitare o attenuare gli effetti della competizione fiscale tra gli Stati, con l'introduzione di una *global minimum corporate tax*.

## 11. Segue: la giustificazione economica, costituzionale e tributaria di un'eventuale imposta "oltre" il reddito

Se ragionevoli, queste constatazioni consentono di individuare la giustificazione economica, costituzionale e tributaria di un'eventuale imposta.

La giustificazione economica si salda con quella politica e coincide con la forza espressa dall'organizzazione, quantunque immateriale, alla quale si aggiunge la giustificazione della protezione dei conti pubblici dello stato e di riflesso del suo reddito nazionale. Con ciò consentendo allo stato stesso, in virtù della tassazione, di operare una maggiore redistribuzione delle ricchezze mediante le leggi di spesa<sup>66</sup>.

Di qui la giustificazione costituzionale, che s'identifica con le finalità perseguite dai principi in ragione dei quali la Repubblica provvede sia all'attuazione dei programmi politici di rimozione delle disuguaglianze (artt. 2 e 3 Cost.); sia alla riduzione delle storture del mercato interno, al puntellamento, per così dire, dell'albero curvo della concorrenza (art. 117, comma 2, ed anche art. 41, comma 2, Cost.)<sup>67</sup>.

Quanto alla concretizzazione dei principi di solidarietà ed uguaglianza sostanziale, credo che non vi sia molto da aggiungere a quanto fin qui osservato, tanto è lampante la stortura attuale della distribuzione di carichi impositivi e tanto è evidente la sottrazione delle risorse alla spesa statale, funzionale alla realizzazione o al sostegno dei diritti costituzionali, sia sociali, sia civili.

Rispetto all'albero curvo della concorrenza, poi, ritengo che l'iniziativa economica privata, garantita dall'art. 41 Cost., sia non soltanto una libertà, ma anche un diritto del singolo e che per questo motivo integri pure un dovere della Repubblica di rimuovere gli ostacoli che ne impediscono o riducono l'effettivo esercizio. L'iniziativa privata, infatti, come lavoro dell'imprenditore e quindi come una delle forme nel quale il lavoro si può esprimere, partecipa agli elementi fondativi della Repubblica giacché tesa alla crescita della collettività e allo sviluppo della persona in una funzione cooperativa ed equilibrata tra le forze economiche (artt. 1, 4, 41 e 117 Cost.)<sup>68</sup>.

---

<sup>66</sup> La questione della redistribuzione mediante la spesa non può neppure essere accennata, tanto è complessa. Mi limito solo a richiamare, per una visione diacronica del problema, anche e soprattutto in relazione al tramonto dello stato sociale, HABERMAS, *La nuova oscurità. La fine dello stato sociale ed esaurimento delle utopie*, in ZOLA (a cura di), *Dopo la politica*, Roma, 2008, 13 ss.

<sup>67</sup> Sul carattere "politico" e sulla funzione organizzativa della collettività riferita ai tributi, nonché sulla loro funzione riequilibratrice, la letteratura giuridica ed economica è vastissima, sicché, oltre agli scritti di Vanoni ed Einaudi richiamati nella nota 57, mi limito a ricordare MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, Milano, III, 1999, 346 ss.; ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 149 ss.; FEDELE, *Diritto tributario, Principi*, in *Enc. dir.*, *Annali*, II, Milano, 2008, 453 ss.; GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, *passim*.

<sup>68</sup> AMATO, *L'economia e l'interesse pubblico*, in AMATO, *Le istituzioni della democrazia*, Bologna,

Questa impostazione, d'altra parte, trova conferma in alcune sentenze della Corte costituzionale. Ho in mente quelle nelle quali la Corte, ormai con fermezza, riporta il dovere contributivo fra i doveri inderogabili di solidarietà e lo incornicia fra gli adempimenti essenziali all'attuazione dei diritti sociali e civili<sup>69</sup>. E quelle in cui qualifica la concorrenza come espressione – “l'altra faccia” – della libertà d'iniziativa economica ed elemento strutturale del mercato inteso come entità giuridicamente protetta, nella scia dell'ordinamento unionale<sup>70</sup>.

L'imposta sulle *digital economy*, allora, potrebbe avere per presupposto – ed eccoci alla giustificazione prettamente fiscale – non più il reddito, ma l'organizzazione delle attività. In questo modo si valorizzerebbero adeguatamente la posizione dominante incarnata, proprio, dall'organizzazione e gli effetti che suo tramite le attività stesse determinano nelle economie nelle quali operano<sup>71</sup>.

Sono consapevole delle possibili e per certi versi scontate obiezioni che si possono fare alla tesi proposta, ad iniziare da quelle di matrice politica o geopolitica. Qui però, e proprio qui, è la “volontà di scopo” della decisione politica a dover guidare le scelte.

---

2015; NIRO, *Sub art. 41*, in *Comm. cost.*, a cura di Bifulco, Celotto, Olivetti, già cit., 846, specie 851 e 857.

<sup>69</sup> Nella sentenza 23 dicembre 2019, n. 288, la Corte costituzionale ha affermato che «nella Costituzione il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali – come, ad esempio, la tutela della salute, che peraltro deve essere assicurata gratuitamente agli indigenti (art. 32, primo comma, Cost.) – sia gran parte di quelli civili (si pensi alla spesa necessaria per l'amministrazione della giustizia, che è funzionale a garantire anche tali diritti). È infatti da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattendere lo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti. Tale qualifica, tuttavia, dato il contesto sistematico in cui si colloca, si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale». Si veda anche, in termini sostanzialmente simili, sentenza 10 giugno 2021, n. 120.

<sup>70</sup> Fra le altre, Corte cost. 16 dicembre 1982, n. 223; 15 giugno 1990, n. 241; 13 gennaio 2004, n. 14.

<sup>71</sup> Sulla determinazione del “valore” da assoggettare a tassazione la discussione è ancora aperta. Cfr. BAL, (Mis)guided by the value creation principle, Can new concept resolve old problems?, in *Bulletin international taxation*, 2018, 72, 11, 1 ss.; DAS, The concept of value creation: is it relevant for the allocation of taxing rights?, ivi, 2020, 74, 3, 134 ss.; CORASANITI, La creazione di valore secondo i principi internazionali, in *Dir. e proc. trib.*, 2021, 31 ss.

In democrazia la volontà di scopo si traduce nella regolamentazione dei rapporti di convivenza o nella modificazione e correzione dell'assetto di quei rapporti. E questo vale anche quando i rapporti in discussione intercedono tra un singolo stato e la forza planetaria dell'economia. La volontà politica nazionale, anche se agisse con la forza di un asinello rispetto alla potenza di un bisonte o di un drago straniero, è la sola deputata ad intervenire, così da tradurre la decisione in norma<sup>72</sup>.

## 12. Segue: *il "lavoro" degli utenti come bene intangibile e il dominio sui fattori della produzione. L'imposta italiana sui servizi digitali*

Per specifiche attività l'"utilità" rilevante per l'art. 53 Cost. è formata da un elemento ulteriore. È un fattore produttivo esterno, che viene in considerazione come bene intangibile in senso proprio, con il nome di *cookie*, ma che nella sostanza coincide con il "lavoro" svolto in rete dai naviganti<sup>73</sup>.

L'utilità qui s'identifica con il valore che il "lavoro" di terzi apporta all'attività dell'impresa digitale, diversa da quella che inizialmente consente il deposito in rete dei dati, e dal loro sfruttamento (diretto o indiretto). Lo "spazzolamento" della rete stessa, l'analisi dei *cookie* acquisiti dai *browser* e dai *server*, la loro trasformazione in *input* o in *output* di varia natura, sono tutti segmenti di attività preliminari alla collocazione sul mercato dei prodotti finiti, siano essi *data base*, interfacce, spot pubblicitari e altro ancora<sup>74</sup>. Collocazione la cui semplice prospettazione già consente al rapporto di utilità di acquisire un (plus)valore specifico<sup>75</sup>.

<sup>72</sup> Cfr. HABERMAS, *Fatti e norme*, cit., 602 ss.; GUARINO, *L'uomo-istituzione*, Roma-Bari, 2005, *passim*; BALDASSARE, *Globalizzazione*, cit., 271 ss.

<sup>73</sup> L'elaborazione più compiuta su questo aspetto si deve probabilmente a Nicolas e Pierre Collin, incaricati dal governo francese di elaborare una proposta di tassazione riguardante, proprio, questo tipo di attività. Cfr. COLLIN N. e P., *Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy*, 2013.

<sup>74</sup> Non condivido la tesi, pure autorevolmente sostenuta (STEVANATO, *Dalla proposta di direttiva europea sulla digital services tax all'imposta italiana sui servizi digitali*, cit., 121 e 122), che configura il "lavoro" degli utenti come un sorta di corrispettivo da questi pagato per l'uso gratuito della piattaforma digitale o di altre diavolerie simili, tesi che si spinge fino a prospettare una tassazione a carico degli utenti stessi delle utilità ritratte da quell'uso alla stregua di reddito diverso, e ciò in ragione del consenso da questi prestatato all'uso della piattaforma [obblighi di fare, non fare e permettere (art. 67, comma 1, lett. l), TUIR]. Il motivo del mio dissenso sta in questo: anche ad ammettere che i *cookie* siano il prezzo che gli utenti devono pagare a mo' di controprestazione, dal biscotto o gettone che questi mettono nel motore di *internet* l'impresa digitale trae comunque un (plus)valore, che non è legato alla prestazione originaria resa con la messa a disposizione del cliente della piattaforma, ma è legato a qualcosa di più e di diverso da questa iniziale attività. Ed è proprio da questa ulteriore attività che si genera un valore autonomamente apprezzabile anche in termini impositivi.

<sup>75</sup> Esaminata da questo angolo prospettico, l'utilità di cui si parla si può forse ricondurre al con-



Con l'introduzione della *digital service tax* il legislatore italiano, nella scia di alcuni progetti unionali, sembra aver voluto colpire, proprio, il (plus)valore prodotto dall'uso dei dati tracciati o comunque dall'uso di strumenti funzionali alla loro raccolta o alla loro profilazione per gruppi di utenti<sup>76</sup>.

Il presupposto individuato dall'art. 1, comma da 35 a 50, legge 30 dicembre 2018, n. 145, come modificato dall'art. 1, comma 678, legge 27 dicembre 2019, n. 160, è triplice e si compendia nello svolgimento di attività di veicolazione di pubblicità mirata, nell'attività di trasmissione di dati raccolti dagli utenti mediante l'uso di un'interfaccia digitale e nella messa a disposizione degli utenti stessi di un'interfaccia multilaterale.

La base di tutto, come riesce evidente dalla lettura della normativa, sono, per un verso, i dati che gli utenti disseminano in rete e che le aziende della *data economy* utilizzano per svolgere ulteriori attività, ossia attività diverse da quelle originariamente disposte alla raccolta dei dati; per un altro verso, gli strumenti che queste creano per la raccolta stessa o per l'aumento della propria clientela o di altri soggetti, oppure per indirizzare, persuadere, stuzzicare gli utenti ad avvalersi di interfacce nuove, così da lasciare altre tracce su preferenze commerciali, orientamenti politici, religiosi, sessuali, di gioco e via via<sup>77</sup>.

---

cetto di dominio sui fattori della produzione che ritroviamo in forme di imposizione già note, diverse e indipendenti da quelle sul reddito, sul patrimonio e sui consumi, e in particolare nelle imposte sul valore aggiunto di tipo reddituale. Mi riferisco, com'è intuibile, all'IRAP nella sua radice economica originaria. Cfr. VISCO, *Riflessioni a margine dell'istituenda Irap*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 879 ss.; ID., *Intervento al convegno Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, in *Atti del Convegno di studi di Pisa*, 12 marzo 1999, in *Fisco*, 1999, 10033 ss.; BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 95 ss. *Contra* FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 217 ss., e più ampiamente SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007, 38 ss., 52 ss.

<sup>76</sup> L'imposta sui servizi digitali è stata introdotta dall'art. 1, commi da 35 a 50, legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall'art. 1, comma 678, legge 27 dicembre 2019, n. 160. Anche per una ricostruzione dei precedenti tentativi di disciplina e sulla derivazione unionale di quella attuale, cfr. SARTORI, *L'imposta italiana sui servizi digitali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2021, 494 ss.; CORASANITI, *L'imposta sui servizi digitali*, cit., 3 ss.; FRANSONI, *Il presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, in DELLA VALLE-FRANSONI (a cura di), *L'imposta sui servizi digitali*, Padova, 2022, 67 ss., e ID., *Note sul presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, in *Rass. trib.*, 2021, 14 ss.

<sup>77</sup> Per LOGOZZO, *Tassazione della digital economy: l'imposta sui servizi digitali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 814 ss., la nuova imposta è costruita secondo il modello dell'imposizione indiretta, dove la capacità contributiva è da rinvenirsi nella valorizzazione economica di specifiche operazioni digitali. Un'imposta sull'erogazione o vendita di taluni servizi digitali è molto probabilmente "una sorta di accisa sull'utilizzo/consumo di prestazioni digitali". FRANSONI, *Il presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, cit., 71 ss., parla invece di "controllo del dato", di "potere di controllo" o del "controllo dei mezzi di acquisizione dei dati" per individuare i presupposti della tassazione. Similmente SARTORI, *op. loc. cit.* Per CORASANITI, *L'imposta sui servizi digitali*, cit., 40, il presupposto è rappresentato dal valore che l'impresa «è capace di generare grazie al contenuto degli utenti localizzati nel territorio dello stato». Similmente URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, in *Giur. it.*, 2019, 1767, che correttamente ravvisa una somiglianza con l'IRAP. Secondo DEL FEDERICO-RICCI, *La proposta OECD dell'equalisation levy e la soluzione italiana*, in *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 54 ss., la *digital tax* italiana si potrebbe invece considerare un'imposta perequativa.

Senza scendere in ulteriori dettagli tecnici, dal punto di vista della capacità contributiva l'imposta si conforma senz'altro all'art. 53 Cost., avendo come radice il dominio diretto o indiretto e anche solo potenziale sui fattori produttivi di terzi. E se le cose stanno così, le scelte del legislatore nazionale nella selezione degli "indicatori" economici, per come or ora richiamati, non sembrano censurabili<sup>78</sup>.

### 13. *La solidarietà costituzionale e il concorso alla spesa per chi non appartiene alla comunità. Gli effetti economici e sociali come indicatori ulteriori dell'appartenenza*

Vi è un ultimo nodo da sciogliere che riguarda in generale il presupposto soggettivo della tassazione della *digital economy*, anche nella prospettiva dell'adozione delle convenzioni multilaterali allo studio della Commissione europea e dell'OCSE. Ne parlo in coda all'indagine non perché aspetto secondario ma perché le osservazioni finora svolte consentono di affrontarlo più agevolmente.

È diffusa l'idea che per dare concretezza al pronome "tutti" posto in apertura dell'art. 53 Cost. la partecipazione alla spesa pubblica implichi l'appartenenza alla comunità nazionale (*genuine connection*). Poiché la contribuzione risponde ad un obbligo solidaristico, si dice, su chi è estraneo alla comunità non può sorgere un obbligo siffatto<sup>79</sup>, anche perché della spesa non potrebbe beneficiarne, neppure potenzialmente.

L'impostazione è suggestiva ed ha dalla sua elementi di indubbio rilievo, ma non è convincente<sup>80</sup>. Non intendo negare, giacché così recita espressamente il

---

<sup>78</sup> Credo che questa imposta, stando al tenere letterale dell'art. 99, comma 1, e dell'art. 109, comma 5, TUIR, sia deducibile dal reddito d'impresa. Tuttavia, il tema della sua classificazione fra le imposte dirette o fra quelle indirette, talvolta a questo ricollegato, è mal posto giacché una classificazione siffatta ha senso, anche storicamente, rispetto alle forme di tassazione sul reddito, sui consumi e sui trasferimenti, ma non per la *digital service tax* il cui presupposto non ha nulla a che vedere, neppure indirettamente, con il reddito. E dunque, la classificazione richiamata, rispetto a quello tributo, perde di significato e di utilità (la mantiene, in verità, solo ai fini del privilegio previsto dagli artt. 2758 e 2778 del codice civile, ma mi pare questione marginale e che per di più richiederebbe un puntuale intervento risolutore del legislatore anche rispetto alle altre norme sui privilegi, impossibili da adattare alla *digital service tax*).

<sup>79</sup> È una tesi risalente, ma spesso riproposta proprio per mettere in discussione la tassabilità delle attività della *digital economy*. Fra i contributi più antichi, cfr. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, ora in VANONI, *Opere giuridiche*, I, Milano, 1961, 116 ss., tesi dalla quale si distaccò MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1965, 225 ss. Recentemente, sono tornati sull'argomento della collettività organizzata, pur con sfumature diverse, FARRI, *Sovranità tributaria*, cit., 172 ss.; CORDEIRO GUERRA, *La potestà impositiva*, cit., 90, e ID., *Capacità contributiva e imposizione ultraterritoriale*, in CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, cit., 195 ss.; FREGNI, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giur. it.*, 2009, 2566 e nota 9.

<sup>80</sup> La questione è studiata già da tempo anche dalla dottrina internazionale. Cfr. HELD, *The changing contours of political community: rethinking democracy in the context of globalization*, in HOLDEN, *Global democracy. Key debates*, London, 2000, 27 ss.

comma 1 dell'art. 53, che la spesa pubblica sia il fine del concorso, e neppure intendendo mettere in discussione il carattere solidaristico del dovere contributivo<sup>81</sup>. Contesto invece l'idea, per certi aspetti pregiuridica, che chi contribuisce debba avere un rapporto fisico, materiale, con la comunità, così da poter usufruire, almeno sulla carta, dei benefici della spesa che ha contribuito a finanziare<sup>82</sup>.

Fra tributo e spesa, per me, corre solo un vincolo finalistico: la spesa è il fine del tributo, non altro. E il fondamento del dovere contributivo – è perfino banale da dire – non è il beneficio, anche se solo indiretto e anche se solo potenziale<sup>83</sup>. Il fatto, poi, che il denaro raccolto con l'imposizione debba essere destinato alle *pubbliche* necessità è espressione del timbro repubblicano che la spesa stessa deve portare con sé. È come se l'art. 53 si saldasse all'art. 1 e volesse così indicare che la spesa, nella Repubblica, non può che avere per destinatario il popolo, giacché unico sovrano, e che proprio per questo non può che essere pubblica. Ma la previsione costituzionale non vuole né che gli effetti della spesa tornino a beneficio di chi contribuisce a sostenerla, né che il dovere contributivo gravi soltanto su chi si ritiene appartenere alla collettività in una sorta di stato di natura.

La partecipazione alla comunità assunta come fatto non ha rilevanza per l'art. 53, e neppure ed ancor prima per l'art. 2 Cost. L'appartenenza alla comunità, infatti, è requisito esclusivamente giuridico, è il diritto a crearlo ricorrendo a specifici "indicatori". Indicatori, come già sottolineato, che possono mantenere il carattere della materialità, come si può dire per la residenza, la stabile organizzazione, il luogo fisico di svolgimento dell'attività; oppure accedere all'immaterialità, come si può dire per il punto di snodo della rete, i codici identificativi dei *server* o dei *browser*, l'indirizzo IP, la "significativa presenza digitale" o la "significativa presenza economica" della stabile organizzazione da remoto. Cosicché, se questi indicatori sono

---

<sup>81</sup> *Ex plurimis*, MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, cit., 30 ss.; MOSCHETTI, *Profili generali*, in MOSCHETTI-SCHIAVOLIN-TOSI-LORENZON, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 3 ss.; DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, 71 ss.; BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, op. loc. ult. cit.; BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., 93 ss.; SACCHETTO, *Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento italiano*, in PEZZINI-SACCHETTO, *Il dovere di solidarietà*, Milano, 2005, 171 ss. Fra i costituzionalisti, sul legame tra art. 2 e art. 53, cfr. per tutti ROSSI, *Principi fondamentali*, sub art. 2, in *Comm. cost.*, a cura di Bifulco, Celotto, Olivetti, cit., 38, 54 ss.

<sup>82</sup> Per FREGNI, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, loc. cit., è la partecipane economica e sociale a segnare l'appartenenza, e per CORDEIRO GUERRA, op. ult. cit., 101, l'appartenenza è elemento ontologico della contribuzione.

<sup>83</sup> La teoria del beneficio è infatti abbandonata da tutti gli studiosi e dalla Corte costituzionale. *Ex plurimis*, GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, 397 ss.; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 135 ss.; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 35 ss.; MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, *Profili storiche e giuridici*, Torino, 1995, 104 e 105; BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 345 ss.; DE MITA, *Ezio Vanoni*, in RAGUCCI (a cura di), *Ezio Vanoni, Giurista ed economista*, Milano, 2017, 91 ss. Per la Corte è sufficiente il rinvio alla cristallina sentenza 10 luglio 1975, n. 201.

ragionevoli e congrui rispetto alle fattispecie, è innegabile che il dovere contributivo trovi piena giustificazione

Ma il principale indicatore, quello che davvero è indice di appartenenza sostanziale alla collettività, al quale si è già fatto riferimento scrivendo del rapporto fra sovranità e territorio ed analizzando gli elementi sintomatici di capacità contributiva<sup>84</sup>, è quello degli effetti economici e sociali che le attività determinano o possono determinare per la collettività. Se l'attività, pur non radicata materialmente, produce per questa effetti positivi o negativi, la sua appartenenza alla stessa collettività è fissata, proprio, dagli effetti che produce. Sono gli "effetti", in ultima battuta, la base di tutti gli indicatori esaminati fin qui.

Ora, se la radice dell'appartenenza affonda in questi, è in questi che il dovere di solidarietà trova giustificazione. Il che dimostra come l'appartenenza non sia un *prius*, qualcosa che deve preesistere, ma sia un *posterius*, da valutare in relazione alle conseguenze, appunto.

Come ha scritto Ludwig von Mises, «*il fine è un categoria che ha senso soltanto se applicata all'azione*»<sup>85</sup>. Sono gli effetti dell'azione, dell'attività, perciò, che lumeggiano l'appartenenza più di ogni altro elemento.

#### 14. *La lunga strada dell'Isola delle Rose. Conclusioni*

La conclusione la consegno ad una storia vera, quella di Giorgio Rosa, un ingegnere di Bologna.

Rosa fu un visionario che nel 1968 progettò e costruì l'Isola delle Rose, un micro territorio, anzi una piattaforma, una specie di grande palafitta, in acque internazionali nel mare Adriatico. La sua ambizione era che l'isola ottenesse dalla comunità internazionale il riconoscimento di stato indipendente. Di questa esperienza scrisse un memoriale, poi trasformato nel 2020 in pellicola cinematografica da Sidney Sibilìa.

Perché ho scelto di terminare questa indagine richiamando l'esperienza di Giorgio Rosa? Perché nella sua storia si può leggere in controluce quella dell'economia digitale rispetto alle categorie giuridiche tradizionali.

Lui avrebbe voluto sottrarsi alla sovranità degli stati per dare vita ad una "sua" sovranità. Loro, le economie digitali, vogliono sottrarsi alla sovranità degli stati per dare vita, anzi per cementare una loro sovranità. Lui avrebbe voluto fondare il "suo" stato senza territorio in mezzo alle acque di nessuno, e anche loro vogliono fondare, anzi mantenere un loro "stato" senza territorio. Lui avrebbe voluto det-

---

<sup>84</sup> L'indicatore al quale mi riferisco è un po' il filo rosso che lega e attraversa orizzontalmente alcuni dei temi affrontati in questa indagine. Si veda *retro*, specie §§ 4 e 11.

<sup>85</sup> VON MISES, *L'azione umana. Trattato di economia* (1949), trad. it. con prefazione di Infantino, Catanzaro, 2016, 187.

tare in autonomia regole di convivenza, indipendentemente da quelle generalmente accettate. Anche loro vogliono la più totale autonomia dalle regole.

Le somiglianze, però, finiscono qui. Giorgio Rosa fu sconfitto, la sovranità convenzionale vinse, contro la sua isola si mosse la nave militare Andrea Doria. Lui era solo e non aveva nessun potere contrattuale. Le economie digitali, invece, rappresentano una moltitudine di soggetti e risorse economiche ingentissime, non sono sole e hanno, loro sì, una potenza contrattuale di fuoco.

Senza chiusure all'evoluzione della tecnologia e al cammino della storia, io, in questa indagine, mi sono posto dalla parte di chi ritiene necessario più stato a petto di un'economia straripante e prepotente, dalla parte di chi difende la sovranità, sia essa di uno stato, sia essa, almeno in prospettiva e sperabilmente, di un'unione europea di stati<sup>86</sup>. Lo sgretolamento ulteriore della sovranità trascinerebbe con sé una parte fondamentale della cultura e dei valori posti a fondamento della nostra civiltà. E lascerebbe all'economia il totale governo della *polis*, secondo regole non consensuali, spogliate di democraticità sostanziale, lontane dalle storie costituzionali e dalle scelte valoriali che in esse sono impresse. E lontane dallo "stato costituzionale".

«Non vi è dubbio che il vecchio *nomos* stia venendo meno, e con esso un intero sistema di misure, di norme e di rapporti tramandati». Ma «anche nella lotta più accanita fra le vecchie e le nuove forze nascono giuste misure e si formano proporzioni sensate»<sup>87</sup>. Così scriveva, sperando, Carl Schmitt nel 1942. Speranza, forse, ancora da coltivare.

---

<sup>86</sup> Pur nella giustezza dell'analisi storica del tramonto del modello novecentesco degli "stati fiscali", non condivido la conclusione alla quale giunge l'economista Wolfgang Streeck che ritiene ineludibile l'abbandono del progetto europeo. Cfr. STREECK, *Tempo guadagnato. La crisi rinviata del capitalismo democratico*, trad. it. a cura di Anceschi, Milano, 2013. *Contra* HABERMAS, *Democrazia o capitalismo?*, trad. it. a cura di Anastasio, con prefazione di Fazio, Roma, 2019.

<sup>87</sup> SCHMITT, *Terra e mare*, cit., 110.

# SOSTANZA ECONOMICA E FORMA GIURIDICA NEL DIRITTO TRIBUTARIO

*Valeria Mastroiacovo* \*

ABSTRACT: Dietro l'espressione che evoca la contrapposizione tra sostanza economica e forma giuridica, a fondamento del principio della prevalenza della prima sulla seconda, in verità si cela il tema dell'effettività della capacità contributiva intesa, in una prospettiva assertivamente garantista, quale "senso di giustizia nell'imposizione". Si tratta di un'espressione polimorfica e comunque di una formula metagiuridica priva di uno specifico referente normativo, che ha origini risalenti nel tempo e che, nell'ultimo decennio, ha trovato un rinnovato vigore per via della fiorente stagione della giurisprudenza creativa e dell'interpretazione costituzionalmente orientata. È in tale contesto che si è cercato di evidenziare i segnali di una certa tensione nelle dinamiche istituzionali laddove si attuino sconfinamenti o supplenze di potere. Da qui, non senza provocazioni e paradossi – e, in particolare, prendendo a esempio la vicenda relativa all'evoluzione e interpretazione dell'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro – si è ritenuto di poter concludere che, alla certezza e all'effettività del diritto tributario, giovi, invece, maggiormente una sistematica verifica della coerenza e della ragionevolezza delle scelte operate dal legislatore.

SOMMARIO: 1. Contrapposizione tra sostanza economica e forma giuridica nella prospettiva dell'effettività di capacità contributiva. – 2. *L'invenzione* del sostanzialismo metagiuridico. – 3. La mancanza di uno specifico referente normativo a fondamento del principio della prevalenza della sostanza sulla forma e i limiti della giurisprudenza creativa in materia tributaria. – 4. La linea d'ombra dell'art. 20 TUR.

## 1. *Contrapposizione tra sostanza economica e forma giuridica nella prospettiva dell'effettività di capacità contributiva*

Ancorché parte della dottrina abbia portato nuovamente in evidenza come la contrapposizione tra sostanza economica e forma giuridica sia poco più che un

---

\* Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Foggia.

«malinteso»<sup>1</sup> (poiché l'antitesi si concentrerebbe al più tra sostanza e forma, ma sempre e comunque nella prospettiva giuridica), è innegabile che la giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, in numerosissime occasioni ha ritenuto di poter decidere proprio sul presupposto che a tale formula corrispondesse un principio dell'ordinamento tributario efficace per l'individuazione della disciplina in concreto applicabile.

In particolare, è significativo in tal senso che, proprio di recente, la Corte di cassazione abbia rimesso alla Corte costituzionale questione di legittimità costituzionale del riformato<sup>2</sup> art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, testo unico dell'imposta

<sup>1</sup> Così GIORGI, *I beni immateriali nel reddito d'impresa tra "forma" e "sostanza"*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, I, 120 e ivi gli ulteriori riferimenti bibliografici citati a sostegno di tale affermazione svalutativa della contrapposizione. Si tratta peraltro di uno specifico profilo ampiamente trattato, anche in termini esemplificativi e, in particolare, attraverso l'esame della disciplina dei principi contabili, in DEL FEDERICO, *Forma e sostanza nella tassazione del reddito d'impresa: spunti per qualche chiarimento concettuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 139; FRANSONI, *Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma nel nuovo Conceptual Framework for Financial Reporting*, in *Riv. dir. trib., online*, 23 aprile 2018, ma già, ID., *Il diritto tributario come materia giuridica e i suoi rapporti con l'economia*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2009, 9; da ultimo, con considerazioni di carattere sistematico, MONTANARI, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano, 2019, 41 ss.

<sup>2</sup> Come ampiamente ricostruito nella motivazione della sentenza di rigetto n. 158/2020 della Corte costituzionale che ha deciso la questione, a seguito del consolidarsi della giurisprudenza della Corte di cassazione che, a ridosso dell'introduzione legislativa delle garanzie procedurali del contraddittorio ai fini della contestazione dell'elusione d'imposta per tutti i tributi (art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente), aveva negato la natura antielusiva dell'art. 20 TUR (natura antielusiva, invece, fino a quel momento indicata dalla stessa Cassazione a fondamento delle decisioni), il legislatore, con due distinti e successivi (*rectius* progressivi) interventi normativi, ha rimarcato la funzione di tale disposizione nell'ambito della disciplina per la tassazione degli atti ai fini dell'imposta di registro: i) la prima volta, con l'art. 1, comma 87, lett. a), legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020), ai sensi del quale si è disposto che, nell'applicare l'imposta di registro secondo l'intrinseca natura e secondo gli effetti giuridici dell'atto da registrare, indipendentemente dal titolo o dalla forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso (intesi quali effetti giuridici del negozio veicolato in un documento), prescindendo da quelli «*extra-testuali e dagli atti a esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi*» – con ciò sostanzialmente riaffermando quanto già sostenuto dalla stessa Cassazione fin dalla sentenza n. 75/1987, sull'interpretazione dell'«*art. 8 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 (corrispondente all'art. 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 634 ed all'art. 20 del successivo DPR 26 aprile 1986, n. 131)*» ovvero sia che «*l'unico limite è costituito dalla circostanza che tale interpretazione deve essere effettuata con esclusivo riferimento all'atto da registrare e senza riferimento ad elementi estrinseci*» –; ii) la seconda volta, con l'art. 1, comma 1084, legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021), che in reazione alla rigorosa interpretazione della Corte di cassazione, che aveva ritenuto innovativo e non retroattivo il predetto intervento normativo del 2017, ne ha, invece, espressamente sancito l'efficacia "retroattiva". La Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla norma del 2018, con la sentenza n. 39/2021 ha parimenti rigettato le prospettate questioni, riscontrando nella disciplina di risulta la natura di «*genuina norma di sistema*», così prescindendo dalla circostanza che si trattasse o meno di una legge di interpretazione autentica.

Non è possibile riassumere in questa sede tutti gli Autori che si sono occupati del tema dell'in-

di registro (di seguito TUR), nel presupposto interpretativo che esso comporti la «violazione degli artt. 53 e 3 Cost. perché la preclusione della valutazione degli elementi extratestuali e degli atti collegati sarebbe in contrasto con il principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, principio che afferma essere implicato da detti parametri nonché “imprescindibile e [...] storicamente radicato” nell’ordinamento tributario in genere e nella disciplina dell’imposta di registro in particolare». A ben vedere, la circostanza che la Consulta, con la sentenza n. 158/2020, abbia rigettato tale prospettazione non sminuisce l’importanza del tema, anzi, la motivazione a sostegno della decisione, unitamente al susseguirsi di una serie di ulteriori eventi che lasciano ancora in sospeso la definitiva sorte della norma già sospettata di illegittimità costituzionale<sup>3</sup>, mostrano in tutta evidenza l’elevata tensione istituzionale che si viene a determinare, quando, come nella specie, la giurisprudenza di legittimità ritenga di perseguire la giustizia impositiva in diretta applicazione del dettato costituzionale e il legislatore reagisca a tale “supplenza” intervenendo al fine di riappropriarsi della funzione della selezione degli interessi proprio nella prospettiva degli stessi valori costituzionali.

---

interpretazione degli atti ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro dal r.d. n. 3269/1923 ad oggi; si tratta di una letteratura articolata e, tuttavia, pressoché unanime nel contrastare la posizione espressa dalla Corte di cassazione, sia prima, che dopo il menzionato mutamento interpretativo sulla natura antielusiva della norma.

<sup>3</sup> Pur a seguito dei due interventi normativi e delle due pronunce di rigetto della Corte costituzionale, menzionati alla nota precedente, la giurisprudenza della Cassazione sull’interpretazione dell’art. 20 TUR non sembra ancora del tutto consolidata. A fronte di un consistente numero di pronunce che, all’esito di una diffusa motivazione illustrativa di tali passaggi evolutivi, prendono atto dell’impossibilità di riqualificare le fattispecie imponibili in forza di tale disposizione (*ex plurimis*, sentenza 11 gennaio 2022, n. 480; ordinanze 8 aprile 2022, n. 11435 e 12 aprile 2022, n. 11840), si deve, tuttavia, segnalare che in alcune pronunce la Suprema corte ha reso evidente come, esasperando il concetto di autonoma tassazione dell’atto si possa pervenire a determinazioni parimenti asistematiche avuto riguardo alla struttura complessiva del tributo. Al contempo, non sono peraltro mancati “gattopardeschi” tentativi ermeneutici tali da consentire una nuova definizione della fattispecie imponibile per il tramite delle norme sull’accertamento e in particolare l’art. 53-bis TUR, che richiama i poteri istruttori per l’accertamento delle imposte sui redditi (Cass., Sez. V civ., ordinanza 17 novembre 2021, n. 34935, in cui facendosi scudo dell’art. 53-bis di fatto si attribuisce rilevanza ad un elemento extratestuale – nella specie una fattura – ai fini della riqualificazione del complesso contenuto dell’atto, negandone esplicitamente l’applicazione dell’art. 20 TUR). A ciò si aggiunge il recente rinvio pregiudiziale, ad opera della Cassazione (ordinanza interlocutoria 31 marzo 2022, n. 10283), in Corte di giustizia dell’Unione europea del citato art. 20 per un asserito contrasto con il diritto dell’Unione europea, sostanzialmente in conseguenza di un’interpretazione della disciplina del regime di alternatività IVA-registro (in attesa del vaglio della CGUE, che potrebbe anche dichiarare l’inammissibilità della questione in quanto esorbitante dalla sua competenza, la dottrina si è già unanimemente pronunciata sull’erroneità dei presupposti interpretativi sui quali tale rinvio pregiudiziale si basa: CORASANITI, *La Cassazione non si arrende: rimessa alla Corte UE la questione sull’art. 20 del T.U.R.*, in *Corr. trib.*, 2022, 533 ss.; FEDELE, *L’art. 20 D.P.R. n. 131/1986 non interferisce con l’applicazione dell’IVA*, in *Riv. dir. trib.*, online, 5 aprile 2022; FRANSONI, *Continua la saga dell’art. 20 dell’imposta di registro*, consultabile su [www.fransoni.it](http://www.fransoni.it); MANZITTI, *Un’altra inutile pagina sulla vicenda dell’art. 20 dell’imposta di registro*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 26 aprile 2022).



Se infatti è vero che ai fini tributari acquista rilievo solo la sostanza giuridica ovvero sia gli effetti giuridici cui sia possibile attribuire una valenza in ragione delle previsioni dell'ordinamento, resta a monte, insoluta nei margini di un eventuale spazio interpretativo, la questione definitoria della fattispecie imponibile.

Dunque, le riflessioni che seguono debitamente si collocano dopo le relazioni<sup>4</sup> sull'individuazione dei nuovi indici di "ricchezza" e sulla nozione di capacità contributiva nella prospettiva del terzo millennio, poiché dietro l'espressione che evoca la contrapposizione tra "sostanza economica e forma giuridica", in verità si cela il tema dell'effettività della capacità contributiva.

Un'effettività intesa non tanto quale requisito essenziale della potenzialità economica cui deve ricollegarsi la partecipazione alle pubbliche spese nella prospettiva, cosiddetta garantista, di quella parte della dottrina che la concepisce quale limite assoluto alla legittimità costituzionale di qualsiasi forma di imposizione<sup>5</sup>; né quale requisito ulteriore della capacità contributiva – unitamente alla certezza, all'attualità e alla prevedibilità – elaborato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale per valutare, caso per caso, la ragionevolezza della scelte operate dal legislatore per disciplinare il tributo, nella complessità dei suoi aspetti<sup>6</sup>; quanto piuttosto un'effettività intesa quale "senso di giustizia nell'imposizione"<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Il rinvio è in particolare ai contributi, in questo stesso volume, di A. Fedele, F. Gallo, A. Giovannini.

<sup>5</sup> I riferimenti bibliografici sono evidentemente molteplici e assai arduo riassumerli. Certi che si tratti di una scelta opinabile, si è tuttavia deciso di limitare le indicazioni all'opera monografica di MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 78 ss. e al più recente saggio di FAL-SITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 9, 761-849, ove efficacemente rinvenibili ulteriori citazioni anche delle opposte tesi, nelle "pesature quantitative" ad oggi effettivamente minoritarie, ancorché tale dato evidentemente non appare in sé decisivo.

<sup>6</sup> Si tratta, come è noto, di una giurisprudenza essenzialmente di rigetto, che, ad una nozione di capacità contributiva quale limite assoluto, predilige una valutazione caso per caso. Specificamente tale aspetto diviene sovente oggetto di analisi critica di quella parte della dottrina, che attribuisce all'effettività e all'attualità della capacità contributiva una valenza di requisito caratterizzante di per sé solo la legittimità costituzionale del tributo. Si rinvia da ultimo alle considerazioni di GIOVANARDI, *Ancora sul principio di capacità contributiva come proiezione in ambito tributario del principio di uguaglianza: il caso dell'irragionevole (solo per l'anno 2012) indeducibilità dal reddito di impresa dell'IMU sugli immobili strumentali*, in *Giur. cost.*, 2020, 6, 3115 ss. (nota a Corte cost. n. 262/2020); MARELLO, *Considerazioni sugli argomenti logici e retorici adoperati dalla Corte costituzionale in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, 111-133.

<sup>7</sup> È opportuno chiarire che il tema che qui viene in rilievo affonda buona parte delle proprie radici nell'interpretazione funzionale (secondo il cosiddetto metodo giuridico) teorizzata da Griziotti nell'ambito della Scuola di Pavia, che la praticava appunto in una prospettiva di "giustizia" essenzialmente per denunciare la mancanza di assetti negoziali genuini, in quanto anormali per fini elusivi dell'imposta (è citato, in particolare, GRIZIOTTI, *Il principio della realtà economica negli artt. 8 e 68 della legge di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, II, 209). Tuttavia, a ben vedere, l'interpretazione funzionale è stata fortemente caratterizzata dal contesto storico di riferimento (sul punto sia consentito il rinvio a MASTROIACOVO, *Il diritto tributario alla prova del regime tra urgenze di guerra e*

Molte sono le implicazioni del fenomeno e particolarmente felice è l'espressione "polimorfismo" coniata al riguardo dalla più recente dottrina<sup>8</sup>. Una tale prospettiva apre infatti un ambito vastissimo di indagine<sup>9</sup> che spazia dalla riqualificazione delle fattispecie in funzione di "corretta" classificazione di assetti ritenuti patologicamente sviati<sup>10</sup>, fino a tematiche tra loro differenti accomunate da un approccio sostanzialista che prende forza dalla possibilità – ormai più volte sperimentata dagli stessi giudici di merito<sup>11</sup> – della diretta applicazione dei principi desumibili dell'art. 53 Cost. per la definizione di specifiche controversie.

Questa norma costituzionale è stata ritenuta immediatamente produttiva di ef-

---

*ambizioni di sistema*, in BIROCCHI-CHIODI-GRONDONA (a cura di), *La costruzione della "legalità" fascista negli anni Trenta*, Atti del Convegno dell'Istituto Betti del 29 novembre 2019, Roma, 2020, 141-176), cosicché, come correttamente rilevato da FEDELE (*Assetti negoziali e forme di impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1093) essa «è, innanzi tutto, interpretazione secondo principi» in un tempo antecedente alla Costituzione; principi che invece «attualmente la dottrina è in grado di elaborare con consapevolezza e valori di riferimento a livello costituzionale ben maggiori rispetto ai primi decenni del secolo passato».

<sup>8</sup> MONTANARI, *La prevalenza*, cit., 1.

<sup>9</sup> Di recente, una parte della dottrina (MONTANARI, *La prevalenza*, cit., 8 e poi diffusamente nei capitoli II e III), all'esito di un'approfondita analisi storico-sistematica di quel fenomeno complesso che di seguito nel testo annovereremo quale "sostanzialismo tributario", nel tentativo di delinearne i relativi confini, ne ha predicato una valenza in senso biunivoco, da intendersi in ragione della tradizionale contrapposizione di interessi tra privati ed Erario. Peraltro, in più passaggi l'Autore segnala che tale ottica "bidirezionale" sarebbe già presente nella teoria di Griziotti per il quale «*così come il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali mediante comportamenti non genuini (oggi potremmo dire, in chiave moderna, artificiosi), al tempo stesso non è ammissibile la tassazione di una ricchezza inesistente*» (così MONTANARI, *op. cit.*, 11).

<sup>10</sup> Si tratta di un'espressione volutamente approssimativa, finalizzata a ricomprendere sia contestazioni in termini elusivi, che la cosiddetta riqualificazione di fattispecie operata ai sensi del citato art. 20 TUR, e ciò proprio in quanto fenomeni di accertamento basati sostanzialmente sulla stessa tipologia di procedimento logico ancorché (formalmente) l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza tendano a negarlo.

<sup>11</sup> Tuttavia, non di rado si assiste al fenomeno di giudici di prime cure che ritengono di poter accedere a un'interpretazione costituzionalmente orientata appunto sulla base del principio dell'effettività della capacità contributiva, che sarebbe direttamente ricavabile dell'art. 53 Cost., e giudici di appello o di legittimità che dissentono da tale impostazione e ritengono ostativo il dato normativo presente nell'ordinamento così da dover rimettere, in via incidentale, la questione alla Corte costituzionale. È quanto, ad esempio, accaduto da ultimo in occasione dell'ordinanza di rimessione del 16 aprile 2019, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 40, prima serie speciale, dell'anno 2021, decisa con sentenza della Corte costituzionale n. 196/2022, in tema di tassazione di canoni di locazione immobiliare in caso di morosità a prescindere dall'effettiva percezione del canone e in caso di prova della effettiva mancata percezione dei canoni di locazione (il giudice di prime cure aveva motivato l'accoglimento del ricorso della contribuente sulla scorta della giurisprudenza di legittimità sull'emendabilità della dichiarazione tributaria per applicazione diretta dell'art. 53 Cost., giungendo alle medesime conclusioni per tale differente fattispecie imponibile; la CTR adita aveva invece ritenuto non praticabile un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 26, comma 1, del TUIR, e, motivandone la rilevanza e non manifesta infondatezza, rimesso la questione alla Consulta).

fetti in molteplici questioni rimesse al vaglio della giurisprudenza. A titolo esemplificativo<sup>12</sup> si pensi al tema dell'emendabilità della dichiarazione tributaria, del divieto dei patti sull'imposta, dell'individuazione del presupposto ai fini dell'imposizione indiretta sul trust, della rilevanza della percezione del reddito ai fini della sua tassazione (ciò in relazione sia al principio di trasparenza nella tassazione delle società di persone; sia al canone della figuratività del reddito nella tassazione dei redditi fondiari, anche nelle ipotesi di morosità dei canoni per immobili locati; sia al criterio di imputazione per competenza nella tassazione del reddito d'impresa; sia, inoltre, alla determinazione della base imponibile al netto di componenti ritenute "ontologicamente" deducibili), nonché, più tradizionalmente, a quello della prova contraria nelle presunzioni e nelle equiparazioni.

## 2. L'invenzione del sostanzialismo metagiuridico

Tematiche varie, tutte, appunto, accumulate – secondo una certa ricostruzione teorica – dalla necessità di un "senso di giustizia nell'imposizione" di cui, ancora prima che fossero conati i precetti costituzionali, si è cercata legittimazione attraverso formule metagiuridiche, *inventandone*<sup>13</sup> una derivazione immediata da "valori" rinvenibili nell'ordinamento.

Con la formalizzazione dei principi nelle attuali previsioni della Carta costituzionale e con l'affermarsi del superamento della loro mera programmaticità a fronte di un'immediata precettività, il ruolo dei giudici è andato trasformandosi<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> Come è noto, su tutta la casistica di seguito enunciata a titolo esemplificativo sussistono ampi riferimenti della giurisprudenza di legittimità facilmente rinvenibili nei repertori e nelle banche dati maggiormente in uso.

<sup>13</sup> Come è noto si tratta di un'espressione di GROSSI, in particolare dell'Autore si veda, *Percorsi nel giuridico pos-moderno*, Napoli, 2017, 44, nt. 26, ove precisa che «[i]nventori nel senso (suggerito dall'invenire latino) che vo ripetendo con insistenza in questi ultimi anni: di cercatori di un ordine giuridico riposto, non appariscente, ma esistente; che va trovato, individuato, definito tecnicamente». Se non si erra, con tale precisazione si vuole proprio indicare che si tratta di regole già poste, che devono essere rivenute (attraverso uno strumentario tecnico) perché non immediatamente evidenti. Ciò implica una certa naturalità del diritto che innalza l'esegeta a inventore, capace di leggere l'«*universo assai più complesso che è storia e vita, che è la trama effettiva della società civile*», scopercchiando «*il sarcofago del testo (o di un complesso di testi) innalzato al rango fittizio di un compiuto universo*». Una naturalità che tuttavia, implica importanti scelte selettive degli strumenti tecnici utili a individuare l'ordine giuridico e conseguentemente le regole da rinvenire, quale oggetto ultimo di tale attività di giurista.

<sup>14</sup> È noto che molteplici (e controversi) sono i fattori che hanno concorso a questa trasformazione, tuttavia ai fini della presente trattazione pare significativo osservare che, con l'introduzione del giudizio incidentale di legittimità costituzionale, da un lato, i giudici rimettenti «*hanno avuto in mano il destino*» delle leggi e, dall'altro lato, la Corte costituzionale, attraverso le sue decisioni, «*ha fatto sempre più filtrare nell'interpretazione delle norme della legge ordinaria i significati e i punti di vista radicati nella Costituzione, concepiti originariamente in esclusiva funzione di orientamento del legislatore*» (così CASTRONOVO, *L'eclissi del diritto privato*, Milano, 2012, 29).

aprendosi progressivamente a quella che è stata efficacemente definita la “crisi della fattispecie”<sup>15</sup>.

In questo nuovo scenario, in mancanza di chiari referenti normativi, le regole immediatamente desunte dai precetti costituzionali per la risoluzione di casi concreti risultano vincolanti essenzialmente in ragione dell'autorevolezza di colui che esercita il potere: è infatti attraverso la funzione giurisdizionale che viene mostrato il percorso tecnico di emersione di formule dal basso verso l'alto nella gerarchia dei valori in concreto applicabili, ancorché la loro valenza effettiva risulti difficilmente verificabile. È allora innegabile che in questa operazione ermeneutica la norma costituzionale si espande non solo sul piano del significato, ma anche dei profili soggettivi, posto che nelle intenzioni della Costituente essa era finalizzata alla regolazione di poteri e non già alla conformazione di atti o rapporti<sup>16</sup>.

Laddove infatti il legislatore non ha stabilito una gerarchia di valori, la giurisprudenza – sul presupposto di essere il principale interprete degli interessi della società, una volta riscontrata (e innanzitutto ammessa) una lacuna nell'ordinamento giuridico – accede alla tecnica del bilanciamento (originariamente prerogativa del legislatore), seleziona il valore prevalente e, attraverso l'attività ermeneutica, crea il diritto<sup>17</sup>. Si tratta però di un diritto in cui i “valori”, ovvero sia grandezze che ordinariamente dovrebbero assumere rilievo essenzialmente nell'ambito di un giudizio di bilanciamento (per definizione relativi e ordinabili gerarchicamente solo all'esito di un apprezzamento in concreto), acquistano invece valenza assoluta, in funzione “tiranna” rispetto ad altri, nella regolazione di specifiche vicende<sup>18</sup>.

---

<sup>15</sup> «Le norme costituzionali sono applicate senza la mediazione di leggi ordinarie, e dunque, senza quel riconoscersi del tipo nel fatto, della forma generale nell'evento concreto» esse «appartengono bensì al diritto positivo, il quale tuttavia mostra, proprio nella sua cima più alta, di indebolire o abbandonare il concetto di fattispecie»; così IRTI, *La crisi della fattispecie*, in *Riv. dir. proc.*, 2014, 41 ss.

<sup>16</sup> MENGONI, *I problemi del metodo nella ricerca civilistica oggi in Italia*, in *Scritti I, Metodo e teoria giuridica*, Milano, 2011, 185.

<sup>17</sup> Sul punto i riferimenti bibliografici sono sterminati, ma in tale contesto si vuole limitare la segnalazione al saggio di SCODITTI, *Dire il diritto che non viene dal sovrano*, in *Giustizia insieme*, 4, 2016, che citando i fautori del realismo trascendentale afferma che «[c]’è una realtà esterna rispetto all’interprete ed è data dall’ideale bilanciamento dei principi scritti in Costituzione rispetto alle circostanze del caso concreto. Il bilanciamento ideale costituisce l’idea-limite che funge da criterio regolativo dell’interpretazione. Il giudice orienta la propria attività ermeneutica sulla base del perseguimento della forma ideale di bilanciamento che, stante il fatto empirico del concorso di principi e caso, dobbiamo presumere esistente, sia pure sub specie di puro ideale».

<sup>18</sup> Come costantemente ribadito dalla Corte costituzionale, «[p]er essere tale, il bilanciamento deve essere condotto senza consentire “l’illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe ‘tiranno’ nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette, che costituiscono, nel loro insieme, espressione della dignità della persona” (sent. n. 85 del 2013). Il bilanciamento deve, perciò, rispondere a criteri di proporzionalità e di ragionevolezza, in modo tale da non consentire né la prevalenza assoluta di uno dei valori coinvolti, né il sacrificio totale di alcuno di loro, in modo che sia sempre garantita una tutela unitaria, sistemica e non frammentata di tutti gli interessi costituzionali implicati (sentenze n. 63 del 2016 e n. 264 del 2012)» (sentenza n. 58/2018; da ultimo

Alla luce della casistica sopra citata e delle considerazioni appena accennate, la contrapposizione tra sostanza economica e forma giuridica, spesso evocata dalla giurisprudenza e dall'amministrazione finanziaria nell'individuazione della disciplina in concreto applicabile, sembra allora efficacemente sussumibile in un vero e proprio sostanzialismo metagiuridico. In effetti, ci si trova di fronte a un approccio "sistematico" finalizzato a risolvere una serie di questioni, nel presupposto che la "giustizia" si collochi (in senso appunto risolutivo) oltre la forma, la quale sarebbe apparenza e artificiosità o comunque risulterebbe "ingiusta" (rispetto a una determinata situazione di fatto) laddove la regolazione dell'istituto tributario si fermasse a considerare tale aspetto.

In questi termini, il sostanzialismo<sup>19</sup> sembrerebbe rappresentare una via efficace attraverso la quale attribuire "ordine al disordine": ma tale via è priva di leggi e lastricata di principi/valori/clausole generali la cui *invenzione* dall'ordinamento è rimessa all'apprezzamento di colui che esercita il potere dell'interpretazione.

Si tratta, peraltro, dell'esito di una valutazione (appunto nella selezione della regola) che – in linea di massima – procede dal pregiudizio della sussistenza di *standard* di normalità<sup>20</sup>, tendenzialmente in ragione dell'apprezzamento – come già detto – di un'effettività della capacità contributiva (i.e. di una "sostanza" su cui, per giustizia, si dovrebbe concentrare l'imposizione tributaria), pur in assenza di un preciso referente normativo cui ricondurre tale effetto.

A tale piano del discorso, parte della dottrina aggiunge una considerazione ulteriore. Infatti il tecnicismo della materia tributaria sembrerebbe "strutturalmente" imporre una legislazione di tipo casistico, i cui connaturali limiti (fosse anche solo nei tempi di adeguamento nell'evoluzione legislativa, ad esempio, nella pre-

---

confermato in sentenza n. 33/2021). Declinato con riferimento ai giudici comuni, IRTI (*Un diritto incalcolabile*, in *Riv. dir. civ.*, 2015, 16 ss.) ritiene che «rinvenire il diritto» attraverso il bilanciamento non vuole tuttavia dire decidere sulla base del valore "tirannico" del singolo giudice.

<sup>19</sup> In altri termini il sostanzialismo sembra inteso come un modo per porre rimedio a un disvalore, a una forma che è sintomatica di un assetto percepito come patologico, che implica come soluzione un meccanismo che consenta di attribuire rilievo "ad altro" che risulti in linea di massima essere economicamente più vantaggioso per il fisco (o comunque – al di là di contrapposizione di interessi – comporti una maggiore imposta). Si tratta dunque di una formula che è finalizzata a ricercare effetti giuridici "ulteriori" (che necessariamente debbono essere giuridici per rilevare ai fini della materia tributaria) rispetto a quelli che nascono dalla fattispecie legale; è questo l'esito di una giurisprudenza creativa che si pone come «*diritto che non viene dal sovrano*» (riprendendo la evocativa espressione utilizzata da SCODITTI, *op. cit.*) e che si impone allo stesso sovrano.

<sup>20</sup> Il riferimento agli assetti negoziali o in genere ai comportamenti del contribuente in termini di *standard* e dunque di normalità/anormalità è – come già accennato – uno dei portati dell'interpretazione funzionale (già presente in Griziotti, che nelle sue considerazioni sulla valenza dell'art. 8 del r.d. n. 3269/1923 – antecedente storico dell'attuale art. 20 TUR – si esprimeva appunto in termini normalità/anormalità, contrapposizione successivamente tradotta da D. Jarach nel riconoscimento della sua natura antielusiva così da rinvenirvi una clausola generale antielusiva da codificare con valenza per l'intero ordinamento tributario; sia consentito il rinvio a MASTROIACOVO, Jarach, in *Dizionario biografico dei giuristi italiani*, a cura di Birocchi, Cortese, Mattone, Miletta, Bologna, 2013, I, 1120).

visione dei tipi negoziali) consentirebbero al contribuente di eludere la giusta tassazione dell'effettiva capacità contributiva, attraverso la rappresentazione di assetti formalmente ammessi dall'ordinamento. A fronte di ciò, solo il sostanzialismo metagiuridico garantirebbe all'ordinamento risultati efficaci idonei a colmare eventuali lacune (quanto alla esatta qualificazione delle fattispecie) attraverso l'applicazione di un principio generale. Del resto, il diritto tributario, con il suo evolversi ipertrofico, costituirebbe da sempre un luogo privilegiato nel quale il giurista sarebbe deputato, in funzione supplente, a «fornire apparecchi ortopedici alle claudicanze del legislatore, restando però sempre sotto la sua ombra protettiva»<sup>21</sup>. Un'ombra, tuttavia – a nostro avviso – dai confini troppo incerti se prodotta dalla luce di valori innalzati dal giudice in ragione degli interessi valutati in concreto.

L'affermazione del sostanzialismo metagiuridico attraverso formula della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, atteggiandosi quasi a clausola generale di chiusura del sistema tributario<sup>22</sup>, sembrerebbe astrattamente idonea ad assicurare l'effettività dell'imposizione in termini di giustizia ed equità. Tuttavia, proprio tale clausola, pur introdotta in funzione di garanzia per la giustizia dell'imposizione, racchiude in sé molteplici criticità<sup>23</sup> che la rendono – a nostro avviso – incompatibile con i principi stessi della Costituzione di cui si predica attuazione. Essa non solo incontra il limite della riserva di legge<sup>24</sup> che, seppure in termini relativi, nel nostro ordinamento regola la materia tributaria, ma implica l'assio-

<sup>21</sup> GROSSI, *op. cit.*, 35.

<sup>22</sup> Peralto al pari di ogni altra clausola generale l'applicazione della formula della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica (se davvero fosse una clausola generale) tenderebbe a destabilizzare qualsiasi meccanismo di predittività nell'amministrazione "automatizzata" della giustizia tributaria; in verità attraverso questa formula spesso e volentieri si cerca – come detto – di superare assetti che si ritengono patologici attraverso una riqualificazione standardizzata della fattispecie.

<sup>23</sup> In questo senso sembra concludere le sue considerazioni anche DEL FEDERICO (*Forma e sostanza nella tassazione del reddito d'impresa*, cit., 174) ove afferma che «[l]addove si pretendesse di dare rilievo giuridico alla sostanza economica senza una norma ad hoc di giuridicizzazione del fatto/fatto economico, risulterebbe chiaro l'arbitrio dell'interprete, che verrebbe ad operare in concreto come Legislatore. Ovviamente, salvo il rispetto della riserva di legge, certamente vigente in materia tributaria ex art. 23 Cost., è indubbio lo spazio per evoluzioni interpretative ed applicative che tendono a dare rilievo a situazioni di fatto che assumono dimensione giuridica pur in presenza di lacune legislative (si pensi alla classica tematica della famiglia di fatto), ma si deve trattare pur sempre di fenomeni giuridicamente rilevanti, rispetto ai quali il tema si complica più che mai evocando il difficile rapporto tra Diritto e Legislazione».

<sup>24</sup> JARACH, *I contratti a gradini e l'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, 89, ancorché fosse stato tra i primi sostenitori del principio di prevalenza della sostanza sulla forma in chiave antielusiva, per sua stessa ammissione, riprendendo una tesi «svolta in altri lavori» precisa che «[n]on è corretto [...] sottoporre la considerazione economica alla condizione dell'intenzione di evitare o diminuire l'imposta, perché ciò facendo si viola il principio di riserva di legge. Se il presupposto di fatto definito dalla legge non comprende il fenomeno giuridico realizzato concretamente dalle parti, l'intenzione di eludere l'imposta non può far nascere un'imposta come se detto presupposto si fosse realmente verificato», pertanto la considerazione economica dei fatti imponibili opererebbe in funzione antielusiva solo nei limiti degli effetti giuridici del negozio voluto dalle parti.

logica accettazione della prevalenza assoluta di un valore laddove l'ordinario procedere delle scelte del legislatore tributario si colloca nell'opposta direzione di una valutazione casistica delle misure (più idonee nel tempo e nel luogo) che, nel rispetto del canone di ragionevolezza e proporzionalità, consentano di dare attuazione al principio di capacità contributiva sancito nella Carta costituzionale.

### 3. *La mancanza di uno specifico referente normativo a fondamento del principio della prevalenza della sostanza sulla forma e i limiti della giurisprudenza creativa in materia tributaria*

Anche gli studi recenti della dottrina<sup>25</sup> suffragano tali considerazioni evidenziando che il principio della prevalenza della sostanza sulla forma resta una formula metagiuridica, non potendo essere efficacemente ricondotto a uno specifico referente normativo.

Non potrebbe assolvere tale funzione né la disciplina ai fini contabili<sup>26</sup>, ancorché – seppure con doverose precisazioni di ordine sia terminologico che sistematico – questo principio possa dirsi operante in tale ambito, né le modifiche normative introdotte all'art. 2423-*bis* del codice civile, ai fini delle rilevazioni in bilancio, ancorché certamente incidenti sulla determinazione del reddito d'impresa<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> Il riferimento è certamente al lavoro monografico di MONTANARI, *La prevalenza*, cit., 20.

<sup>26</sup> Appare, tuttavia, quanto meno curioso segnalare che nell'ambito dei principi contabili (così come riformati ai fini della rilevazione delle poste di bilancio) l'OIC 11, paragrafo 4, per la determinazione del trattamento contabile delle fattispecie non previste dagli standard domestici è prescritto il ricorso all'analogia. Più precisamente questo paragrafo prescrive che «[n]ei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente: a) in via analogica, le disposizioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa; b) le finalità ed i postulati di bilancio», tra cui appunto la prevalenza della sostanza sulla forma. Ai fini del presente principio per postulati di bilancio si intendono sia le disposizioni di cui all'art. 2423-*bis* del codice civile, che quelle degli artt. 2423 ("Redazione del bilancio") e 2423-*ter* ("Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico"). Pertanto, attraverso l'analogia (che non sarebbe esattamente quella dell'art. 12 preleggi poiché non si tratta di norme in senso tecnico, quanto piuttosto di principi contabili), nel tempo sono state risolte questioni di appostazione contabile e gestione ad esempio di criptovalute, *digital token*, beni gratuitamente devolvibili e maxi canone indennitario (pattuito fuori contratto) nelle locazioni immobiliari, si tratta, dunque, di un giudizio di identità e somiglianza secondo lo standard. Non è ben chiaro cosa sia in questo ambito l'analogia, ma, ai fini che qui interessano, sembra emergere che il principio di prevalenza di sostanza sulla forma sia qualcosa di più (gerarchicamente) rispetto ad essa, che già, secondo una determinata ricostruzione dell'istituto è fenomeno creativo del diritto.

<sup>27</sup> DEL FEDERICO, *Forma e sostanza nella tassazione del reddito d'impresa: spunti per qualche chiarimento concettuale*, cit., 139.

Non sembrerebbe sufficiente a tal fine neanche il richiamo alla formula *Substance over form*<sup>28</sup> come scaturita dalla giurisprudenza statunitense del primo Novecento, ancorché innegabilmente si ponga alla base di gran parte della disciplina antielusiva risultante dai tavoli di concertazione a livello europeo e internazionale.

Nemmeno potrebbe sostenersi che l'art. 20 TUR e i relativi antecedenti storici (fin dalla fine della metà dell'Ottocento<sup>29</sup>) costituiscano la base normativa di tale principio, posto che la Corte costituzionale – come già accennato – ha, di recente e reiteratamente, confutato tale fondamento (su cui essenzialmente si basavano, invece, le motivazioni della già citata ordinanza di rimessione della Corte di cassazione), proprio nel presupposto interpretativo che tra il susseguirsi delle diverse formulazioni vi sia stata una tale continuità da consentire di considerare l'ultimo intervento normativo una «*genuina norma di sistema*»<sup>30</sup>.

Infine, neanche l'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente sembrerebbe utile allo scopo di individuare un immediato referente normativo alla formula in discussione. A ben vedere tale articolo, introdotto nel 2015 “per la certezza del diritto” e più precisamente per definire le fattispecie abusive o elusive agli effetti dell'applicazione dei tributi<sup>31</sup>, nell'articolazione dei distinti commi, effettivamente evoca più volte espressamente la «*sostanza economica*» (*recte* la mancanza della sostanza economica) quale attributo necessario delle operazioni oggetto di verifica. Tuttavia, in tale contesto, con questo sintagma, il legislatore sembra

---

<sup>28</sup> Per tutti ci si limita a rinviare a GALLO-SCOGNAMIGLIO (a cura di), *Il principio substance over form. Profili contabili, civilistici e tributari*, Milano, 2012, *passim*.

<sup>29</sup> Per una sintesi dell'evoluzione normativa della disposizione normativa si può validamente fare riferimento al punto 5.2.1. del Considerato in diritto della sentenza della Corte costituzionale n. 158/2020.

<sup>30</sup> In tal senso la già citata Corte costituzionale sentenza n. 39/2021 per cui «*la legittimità di un intervento che attribuisce forza retroattiva a una genuina norma di sistema non è contestabile nemmeno quando esso sia determinato dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore (sentenza n. 402 del 1993)*».

<sup>31</sup> Come è noto, l'abuso del diritto in materia tributaria, nell'esperienza italiana è stato elaborato dalla Corte di cassazione sulla base di una giurisprudenza comunitaria (caso *Halifax*), corroborato dalla stessa giurisprudenza di legittimità in ambito nazionale, che ne ha riconosciuto il fondamento direttamente nella formulazione dell'art. 53 Cost., successivamente è stato stravolto dall'applicazione concreta che di esso hanno fatto sia l'amministrazione finanziaria che i giudici e infine è stato positivizzato dal legislatore delegato attraverso scelte selettive rispetto al panorama interpretativo medio tempore stratificatosi, con il fine specificatamente indicato nella delega di pervenire alla certezza del diritto. Si è trattato di un progetto evidentemente ambizioso posto che la contestazione dell'abuso del diritto costituisce per definizione un esercizio atipico del potere (sia amministrativo che giudiziario) in quanto volto al recupero di imposte in mancanza di una violazione di legge e dunque in conseguenza di un margine valutativo circa la fattispecie imponibile rispetto alla quale verificare l'effettiva spettanza del tributo. Considerata la vastità dei riferimenti giurisprudenziali e bibliografici sul tema, sia consentito un mero rinvio a quanto già indicato in MASTROIACOVO, *Abuso del diritto e interpretazione degli atti*, in *Il libro dell'anno del diritto*, Roma, 2017, 407.



piuttosto aver fatto riferimento, in modo sintetico, a tutti quegli indicatori che evidenziano assetti non standardizzati che costituiscono dunque indici sintomatici della necessità di procedere all'accertamento della genuinità delle operazioni in concreto poste in essere per valutarne l'elusività, secondo le procedure di garanzia ivi prescritte. Del resto è stata la stessa giurisprudenza di legittimità – avuto riguardo all'interpretazione dell'art. 20 TUR<sup>32</sup> – a recuperare il principio della prevalenza della sostanza sulla forma proprio per sostenere una diversità di percorso logico argomentativo rispetto a quello tipicamente caratterizzante l'accertamento antielusivo.

Quanto fin qui sinteticamente illustrato sembra confermare che la legittimazione della formula basata sulla contrapposizione tra sostanza e forma risulta essere stata mediata attraverso il ricorso a valori e, successivamente alla Costituzione, a valori costituzionali. Essa, secondo la prospettazione, in diverse occasioni ribadita dalla giurisprudenza, sarebbe un inveramento nell'art. 53 Cost., specificamente quanto al profilo dell'effettività dell'imposizione. Ciò involge evidentemente riflessioni di carattere sistematico che attengono innanzitutto al rispetto del principio della riserva di legge, espressamente sancita per la materia tributaria all'art. 23 Cost., anche tenuto conto di una serie di concorrenti fattori che, in modo autonomo, ma convergente, sembrano aver determinato – non senza equivoci – l'accreditamento presso la giurisprudenza della Corte di cassazione del principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica.

Un primo fattore è da ascrivere all'evoluzione del sistema delle fonti e all'incidenza in particolare dei principi di *common law*, oltre che i precipitati della giurisprudenza della CGUE, con la conseguente necessità di armonizzare gli *standard* delle operazioni imponibili a livello internazionale soprattutto in funzione antiabuso al fine di evitare fenomeni di erosione della base imponibile.

Sul fronte interno, un altro elemento certamente determinante, cui si è già fatto cenno nella premessa, è la progressiva influenza della cosiddetta della crisi della fattispecie in ambiti diversi dal diritto civile nel quale è scaturita: un mutamento di prospettiva tale per cui il giurista non dovrebbe più ricondurre il fatto alla

---

<sup>32</sup> Come constatato dalla stessa Corte costituzionale nella sentenza n. 158/2020, l'interpretazione dell'art. 20 ha impegnato la Corte di cassazione in una non semplice operazione ermeneutica, in quanto, nell'immutata formulazione della disposizione, i giudici di legittimità – al mutare della disciplina procedurale per la contestazione dell'abuso del diritto – hanno mutato la loro interpretazione circa la *ratio* e la funzione della norma; in particolare, successivamente alla sentenza n. 15319/2013, essenzialmente al fine di negare la necessità del previo contraddittorio, la Corte di cassazione ha rinnegato la natura antielusiva (erroneamente fino a quel momento sostenuta) e ha progressivamente tentato di ascrivere la disciplina dell'interpretazione degli atti alle norme sull'individuazione della fattispecie imponibile, attraverso una sorta di abrogazione del sistema di rinvii alla tipicità degli atti di tariffa prescritto dall'art. 1 TUR. In altri termini, alla formale negazione della funzione antielusiva di questa disposizione, seguiva uno schema interpretativo nella sostanza in tutto corrispondente a quello che nell'ordinamento legittima l'accertamento antielusivo, ancorché senza le regole procedurali di garanzia per esso attualmente previste.

norma, ma la norma al fatto, anche attraverso l'immediata applicazione delle norme costituzionali ai rapporti orizzontali tra soggetti dell'ordinamento.

Ancora nel diritto civile e commerciale, si è assistito, da un lato, all'incedere del cosiddetto dell'ipersostanzialismo di protezione nella prospettiva di rafforzamento delle tutele tra i contraenti privati, dall'altro, alla teorizzazione dell'operazione economica, quale sostanziale rivalutazione della causa del contratto alla luce degli interessi e, dunque, dello scopo del negozio giuridico nella sua complessità, e, dall'altro ancora, all'affermarsi di un certo paternalismo giuridico (*sub specie* di giudizio di ragionevolezza – anche da intendersi quale interpretazione costituzionalmente orientata – operato direttamente dal giudice già in sede di merito). Si tratta di concetti con cui la giurisprudenza di legittimità ha profonda dimestichezza relativamente alle dinamiche afferenti alla responsabilità contrattuale, alla regolazione degli effetti risolutivi dei negozi e in genere alla regolazione delle conseguenze della contrattazione dei privati. Non sembra pertanto del tutto peregrino rilevare che proprio in mancanza di una specifica professionalizzazione in materia tributaria dei giudici della Corte di cassazione, tali teorizzazioni abbiano costituito l'ordinaria “cassetta degli attrezzi” con cui essi hanno affrontato anche le tematiche connesse agli istituti tributari<sup>33</sup>. Se ciò ha avuto certamente molteplici aspetti positivi, al fine di superare quell'anacronistico particolarismo, declinato in termini di specialità, che ha spesso caratterizzato la materia tributaria, non vi è dubbio che ha alimentato alcuni “equivoci” circa la necessità di superare attraverso la supplenza della cosiddetta giurisprudenza creativa, alcune mancanze del legislatore per addivenire alla corretta individuazione della fattispecie imponibile.

Una giurisprudenza che, cioè, cerca legittimazione attraverso l'attività ermeneutica e muove dal presupposto della sussistenza di un vuoto normativo (evidentemente riscontrato all'esito di una precisa ricostruzione giuridica), che possa/debba essere colmato attraverso l'inveramento di un principio costituzionale (essenzialmente rapportandolo ad un valore la cui valenza gerarchica non sembra verificabile e che, dunque, appare prevalente dal punto di vista assiologico), individuando conseguentemente una nuova fattispecie imponibile attraverso il meccanismo di equiparazione di fattispecie. In questo modo la giurisprudenza di legittimità tende a superare il mero ruolo di interprete (che applica alle fattispecie lo stesso apprezzamento rinvenuto nella norma di legge) per divenire essa stessa fonte di apprezzamento degli interessi, operando il bilanciamento di valori o diritti in forza di clausole generali o principi immediatamente desunti dal dettato costituzionale.

Riflettendo sullo schema logico alla base di questa “sostituzione di fattispe-

---

<sup>33</sup> Ciò appare abbastanza palese se si pone lo sguardo all'evoluzione della giurisprudenza di legittimità in riferimento all'art. 20 TUR quanto alla rilevanza della causa concreta e del cosiddetto intrinseco, che costituisce l'espressione mediante la quale viene sostanzialmente legittimata (per finalità di giusta imposizione e in attuazione del principio dell'effettività) l'individuazione del negozio a prescindere dalle pattuizioni dedotte dalle parti.

cie”, appare allora evidente che, in questa prospettiva, il richiamo al contenuto economico o agli effetti economici «*serve a giustificare qualificazioni prive di fondamento normativo specifico, in sostanziale parallelismo con le figure di contrasto all’elusione e all’abuso del diritto*»<sup>34</sup>. Ciò peraltro ha comportato che la questione controversa (i.e. l’individuazione della fattispecie imponibile), dal naturale piano dell’accertamento del fatto – di esclusiva competenza del giudice di merito, eventualmente anche in sede di rinvio (in tal senso Corte di cassazione, sentenza 27 gennaio 2017, n. 2054) –, sia stata elevata dalla Corte di cassazione al piano dello scrutinio di puro diritto, anche al fine di mantenerne il “controllo” in attuazione della funzione nomofilattica.

#### 4. *La linea d’ombra dell’art. 20 TUR*

Alla giurisprudenza creativa è demandata l’analisi degli interessi della società, cosicché il diritto viene esaminato in ragione dello scopo, il quale ovviamente viene “orientato” in ragione del valore che lo “illumina”.

Ma chi individua il valore?

Chi gli attribuisce il significato?

Il punto di frizione a livello ordinamentale – come già detto – sta proprio nel fatto che il giudice tende a rilevare una necessità di intervento, per sopperire attraverso la giurisprudenza creativa (ovverosia valutazione dell’interesse concreto coincidente con lo scopo del diritto ovverosia affermazione dei valori), piuttosto che colmarla secondo i canoni tradizionali dell’interpretazione giuridica. Ciò – a nostro avviso – è segno della diffidenza del potere giudiziario rispetto all’operato del legislatore ed è altresì segno che, seppure in assoluta buona fede, dietro l’applicazione del principio della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica – quale formula tralatticia del sostanzialismo metagiuridico – vi è l’esigenza ordinamentale di esercitare una funzione di supplenza in conseguenza di una riscontrata inadeguatezza della norma posta dal legislatore.

Di tale tensione istituzionale, nella prospettiva dell’affermazione del sostanzialismo, che si traduce nell’individuazione di una fattispecie imponibile altra rispetto al dato normativo di riferimento, la vicenda relativa all’interpretazione dell’art. 20 TUR appare emblematica. Senza ripercorrere la storia di oltre centocinquanta anni dell’evoluzione normativa e giurisprudenziale di tale disciplina, è qui sufficiente ribadire che, di recente, la Corte di cassazione ha affermato che quello del-

---

<sup>34</sup> Così FEDELE, *Aspetti negoziali e forme d’impresa tra opponibilità e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1093.

A nostro avviso il tema sia nella sua specificità che nelle sue distorsioni (come ad esempio potrebbe essere intesa la vicenda relativa all’interpretazione dell’art. 20 TUR) è dunque conseguenza dell’alterazione dell’equilibrio tra i poteri in ambiti ritenuti di “supplenza” (ovverosia in cui si ritiene di individuare un vuoto da colmare ai fini del decidere).

la prevalenza della sostanza sulla forma costituisce un «*principio imprescindibile e anche storicamente radicato*» rispetto al quale si porrebbe in contrasto una disposizione come l'art. 20 TUR, come modificato dalla legge di bilancio 2018, in quanto l'esenzione del collegamento negoziale dall'opera di qualificazione giuridica dell'atto produrrebbe l'effetto pratico di sottrarre ad imposizione una manifestazione "tipica" di capacità contributiva, in violazione dell'art. 53 Cost. sotto lo specifico profilo dell'effettività.

La stessa Corte di cassazione, nel prospettare la questione, ha negato che la norma censurata avesse natura antielusiva, affermando che era finalizzata alla corretta individuazione della fattispecie sulla base del principio di prevalenza della sostanza sulla forma. Più precisamente la questione è stata posta con riferimento all'art. 20 TUR nella parte in cui dispone che, nell'applicare l'imposta di registro «*secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso, "prescindendo da quelli extratestuali e degli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"*».

La Corte, con la già citata sentenza n. 158/2020, ha dichiarato la questione non fondata. Ai fini di questa trattazione è significativo notare che la Corte di cassazione rimettente, nel formulare la questione, precisa che la natura di imposta d'atto non osta alla valorizzazione complessiva degli elementi interpretativi esterni e di collegamento negoziale perché sarebbe "atto" l'insieme delle previsioni negoziali preordinate alla regolazione unitaria degli effetti giuridici derivanti dai vari negozi collegati; che tali elementi consentirebbero di evidenziare una causa reale dell'atto (che non potrebbe essere lasciata alla discrezionalità dei contribuenti); che si tratterebbe di "un processo di riqualificazione" che discende dal richiamo degli istituti civilistici e che per tale via si arriverebbe ad attribuire rilevanza allo "scopo economico unitario" raggiunto dalle parti attraverso la combinazione e il coordinamento degli effetti giuridici dei singoli atti così disvelandone l'intrinseca natura.

Appare dunque evidente che il percorso argomentativo del rimettente prospetta una sorta di processo di rivelazione della "verità" della fattispecie imponibile.

Tralasciando le motivazioni spese dalla Corte costituzionale per giungere alla non fondatezza (sostanzialmente incentrate sulla mancanza di un dato necessitato ritraibile dagli artt. 3 e 53 Cost.) è evidente che tale impostazione sia stata rigettata, procedendo, invece, a valutare la coerenza delle scelte del legislatore rispetto al sistema impositivo della tassazione dell'imposta di registro. Coerenza che dà risalto alla tipizzazione delle fattispecie in relazione agli effetti giuridici, anche attraverso la clausola che fa "salvo quanto disposto dagli articoli successivi" così esaltando appunto la rilevanza degli effetti giuridici nei termini disciplinati dal legislatore.

La Corte costituzionale rifugge, dunque, chiaramente ambigue formule di riqualificazione della fattispecie celate dietro l'asserito principio della prevalenza del-

la sostanza sulla forma. Chiaramente si afferma che non varrebbe, infine, obiettare che la normativa di cui si discute, escludendo (salvo per le ipotesi espressamente regolate dal testo unico) la rilevanza interpretativa sia di elementi extratestuali, sia del collegamento negoziale, potrebbe favorire l'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali sottraendo all'imposizione, in violazione degli evocati parametri costituzionali, «*l'effettiva ricchezza imponibile*».

In proposito viene sottolineato che detta sottrazione potrebbe rilevare sotto il profilo dell'abuso del diritto. Tuttavia, si precisa che è lo stesso rimettente ad escludere decisamente (indicando a sostegno «*l'indirizzo più recente*» della giurisprudenza di legittimità) che l'art. 20 abbia una specifica funzione antielusiva e nel suo percorso motivazionale a sostegno della censura non si sofferma sull'esistenza e applicabilità in concreto delle singole discipline antiabuso anteriori all'introduzione nell'ordinamento – sopravvenuta rispetto alla fattispecie oggetto del giudizio principale – della esplicita clausola generale di cui all'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000 (espressamente richiamato per il sistema dell'imposta di registro dall'attuale formulazione dell'art. 53-*bis* TUR)<sup>35</sup>.

Per tale via, una volta constatato che non è manifestamente arbitrario che il legislatore abbia ribadito la *ratio* dell'imposta di registro in sostanziale conformità alla sua origine storica di “imposta d'atto” nei sensi sopra precisati, in caso di collegamento negoziale, sul piano costituzionale la Corte osserva, che l'interpretazione evolutiva, patrocinata dal rimettente, di detto art. 20, incentrata sulla nozione di “causa reale”, provocherebbe incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione dell'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000. Infatti, consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di «*indebiti*» vantaggi fiscali e di operazioni «*prive di sostanza economica*», precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione europea).

Prendendo allora metaforicamente in prestito il titolo del romanzo di J. Conrad, la pronuncia n. 158/2020 (unitamente alla successiva n. 39/2021) sembrava avere tracciato definitivamente la *linea d'ombra* dell'art. 20 TUR. Ed invece, la Corte di cassazione (con la già citata ordinanza n. 10283 del 2022), in un caso di

---

<sup>35</sup> Parte della dottrina ritiene tuttavia che l'art. 10-*bis* non possa trovare applicazione ai fini della corretta tassazione di registro; per tutti si rinvia a GIRELLI, *Forma giuridica e sostanza economica nel sistema dell'imposta di registro*, Milano, 2017, 180 e 212, secondo cui «*Il punto centrale è proprio questo: l'imposta di registro tassa la forma giuridica, ossia i reali negozi voluti dalle parti, ma il presupposto dell'abuso del diritto in materia tributaria delineato dall'art. 10-bis è che la forma giuridica sia corretta ma non sia stata adeguatamente sottoposta ad imposizione la sostanza economica, che, però, non è l'oggetto dell'imposizione per il T.U. dell'imposta di registro. [...] Più precisamente, nell'imposta di registro non si riesce a scollare la forma giuridica dalla sostanza economica che viene ritenuta rilevante ai fini impositivi in ossequio al principio di capacità contributiva, in quanto la seconda è rappresentata nella prima*».

doppia conforme a favore dell’Agenzia delle Entrate, con ordinanza interlocutoria ha rilevato d’ufficio *ex art. 384, comma 3, del codice di procedura civile* «una questione che [ha ritenuto] di porre a fondamento della decisione in ordine alla quale [ha] provocato il contraddittorio tra le parti» così sostanzialmente riaprendo il tema della “corretta interpretazione dell’art. 20”. All’esito dell’esperita fase processuale, la Cassazione<sup>36</sup> ha rimesso in Corte di giustizia la questione se gli artt. 5, numero 8 della Direttiva 77/388/CEE e 19 della Direttiva 2006/112/CE ostino a una disposizione nazionale come l’art. 20 TUR (nella formulazione risultante all’esito delle citate leggi del 2017 e del 2018), perché imporrebbe all’amministrazione finanziaria di qualificare l’operazione intercorsa tra le parti esclusivamente sulla base degli elementi testuali contenuti nel contratto con divieto del ricorso ad elementi extratestuali (ancorché essi siano oggettivamente esistenti e provati). Da ciò, ad avviso della Cassazione, deriverebbe la preclusione assoluta per l’amministrazione finanziaria di provare la prestazione economica (i.e., nella specie, una

---

<sup>36</sup> Nella specie la Suprema Corte di legittimità, con ordinanza 31 marzo 2022, n. 10283 (iscritta presso la CGUE come causa C-250/22), lamenta che dall’interpretazione della citata norma del TUR, resa necessaria all’esito delle pronunce della Corte costituzionale, deriverebbe il riconoscimento della detrazione IVA anche in fattispecie (come in particolare una pluralità di cessioni di beni artificialmente scomposte in luogo di una cessione di azienda) rispetto alle quali sia pacificamente riscontrata l’assenza dei requisiti previsti dal diritto dell’Unione. In attesa della pronuncia della CGUE sembra tuttavia potersi prevedere un esito di inammissibilità posto che non sembra possibile un dispositivo che vada ad incidere su una disciplina esorbitante l’IVA e in generale tributi non armonizzati, posto che l’effetto distorsivo di cui il rimettente (erroneamente) si duole è comunque esito di una disciplina estranea alla giurisdizione dell’Unione.

Ferme le ragioni di inammissibilità, nel merito è doveroso segnalare che la questione giuridica posta alla base del rinvio pregiudiziale si fonda su un erroneo presupposto interpretativo di diritto interno poiché considera il principio di alternatività in senso esattamente inverso rispetto alla sua *ratio* istitutiva (di tale “inversa” interpretazione ipotizzo di aver trovato la sentenza capofila nella già citata Cassazione n. 19752/2013, punto 3, in cui si afferma che «per identificare la nozione di cessione d’azienda utile ai fini tributari, ossia al fine di verificare se l’operazione o le operazioni in questione debbano essere assoggettate all’imposta di registro oppure all’imposta sul valore aggiunto, occorre aver riguardo alle disposizioni che a quelle operazioni sono dedicate nell’ambito della disciplina dell’imposta di registro»). Sono infatti note le ragioni, tutte interne alla disciplina dell’IVA (e non certo riconducibili a una *ratio* agevolativa; cfr. CGUE, Sez. V, 27 novembre 2003, n. 497/01, punti 38 e 39), che hanno condotto il legislatore a escludere dall’IVA la cessione di azienda. A tal fine la qualificazione della cessione di azienda deve avvenire secondo le regole dell’IVA e dunque in accordo con i principi della direttiva che in nessun modo limita il riferimento ad elementi extratestuali ai fini dell’individuazione della fattispecie essendo anzi caratterizzata per la diversa espressione “operazione” (in luogo di quella di atto tipica dell’imposta di registro). Non assume dunque alcun rilievo, a tali fini, l’art. 20 TUR, che in nessun modo potrebbe essere di ostacolo al diritto dell’Unione. Ed infatti il principio di alternatività di cui all’art. 40 TUR è disciplina di tale tributo (e non già dell’IVA): esso opera, nella specie, proprio in quanto l’operazione è stata qualificata come cessione di azienda ai fini dell’IVA e secondo le regole dell’IVA. In altri termini in base al principio di alternatività – frutto di una scelta del legislatore nazionale – l’imposta di registro non può essere applicata alle operazioni soggette ad IVA, ma ciò non incide sulla qualificazione dell’operazione agli effetti dell’IVA (essendone invece conseguenza), tanto che un’operazione non soggetta ad IVA resterà tale a prescindere dalla circostanza che ad essa si applichi o meno l’imposta di registro.

cessione di azienda scomposta artificialmente in una pluralità di prestazioni) con il conseguente riconoscimento della detrazione IVA, pur in assenza dei requisiti previsti dal diritto dell'unione europea.

Tralasciando considerazioni sul merito (oltre che innanzitutto sull'ammissibilità) di tale questione, ai fini che qui rilevano, si comprende che dietro questo "scomposto" rinvio pregiudiziale alla CGUE c'è il tentativo di reagire alla decisione della Corte costituzionale, ancora nella prospettiva di attribuire rilievo all'effettività dell'operazione economica in ragione di un'interpretazione che "illuminata" da un valore, sembra trascendere il dato normativo. Torna allora evidente il tema sottostante delle relazioni e dei confini tra distinti poteri, cosicché "*sostanza vs forma*" risulta ancora una volta essere una formula evocata per legittimare il potere nell'individuazione della fattispecie imponibile.

Questo intenso "dialogo" tra Corti, in nome dell'effettività della capacità contributiva, non sembra giovare alla certezza del diritto, la cui maggiore tutela, anche per quanto riguarda lo specifico profilo della capacità contributiva, sembra, invece, a nostro avviso, derivare dalla verifica della coerenza e della ragionevolezza delle scelte operate dal legislatore.

# IMPOSIZIONE PATRIMONIALE: ANALISI DELLE (CRIPTO) PREVISIONI IN VIGORE E POSSIBILI MODELLI INNOVATIVI

*Enrico Marella* \*

ABSTRACT: Nel contributo si offre una lettura delle imposte patrimoniali basata su due chiavi: atto/potenza e uno/molti. Ci si interroga sulla resistenza teorica del concetto di patrimonio come potenzialità di reddito e di consumi futuri. Inoltre, ci si domanda se esista un concetto unitario di patrimonio o se, invece, esistano tanti diversi patrimoni, di diversa formazione e di diversa funzione.

Nel contributo si formulano, inoltre, ulteriori domande di ricerca, concernenti la rappresentazione del patrimonio come strumento di misurazione delle diseguaglianze e sulla rivalutazione delle imposte speciali sul patrimonio.

SOMMARIO: 1. Le chiavi di lettura: atto/potenza, uno/molti. – 2. Le direttrici del dibattito novecentesco: la bellezza dell'uno, l'apoteosi della potenza. – 3. Il dibattito del XXI secolo: la prevalenza dell'atto, l'esaltazione dei molti. – 4. Le nuove trasformazioni dell'imposizione patrimoniale, ritorno alla potenza. – 5. Domande conclusive.

## *1. Le chiavi di lettura: atto/potenza, uno/molti*

**1.1.** Il dibattito sulle imposte patrimoniali procede da quasi due secoli, con alterne fortune. A periodi di bassa intensità seguono picchi di interesse, con una composizione di ciclicità degli argomenti proposti e di inserzione di nuovi tasselli nel discorso fiscale.

Gli ultimi anni hanno rappresentato un nuovo apice di intensità nel dibattito scientifico, cui si sono anche accompagnate alcune proposte politiche di un certo interesse.

In particolare, l'ambiente concettuale è stato smosso da una serie di studi sulle diseguaglianze patrimoniali che, dalla fine del XX secolo, hanno proposto: un'ana-

---

\* Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Torino.



lisi (l'esistenza di una crescita nelle diseguaglianze patrimoniali), una valutazione del fenomeno (la crescita della diseguaglianza patrimoniale è male) e, infine, una ricetta di correzione (l'imposta patrimoniale, come correzione della crescente diseguaglianza patrimoniale).

Intorno a questi studi è gemmato un fitto dibattito, con un'ampiezza temporale di quasi un ventennio, incentrato sulla discussione della correttezza dell'analisi, della valutazione, della soluzione proposta.

Quando l'onda lunga di questo dibattito sembrava essersi ormai esaurita, la riflessione sui meccanismi finanziari connessi alla pandemia ha portato ad un nuovo fiorire di studi e di proposte politiche<sup>1</sup>.

**1.2.** Il metodo che si propone per questo intervento è fondato su due chiavi di lettura duali. Le due coppie di concetti in opposizione che si useranno sono: atto/potenza e uno/molti.

Si tratta di due schemi, logici e di classificazione, che appartengono diffusamente alla nostra formazione di base, pre-giuridica, e che, per questo, si possono adoperare efficacemente anche nei domini specialistici.

Lo schema di base per atto e potenza è quello derivato da Aristotele: tutto diviene qualcosa, che è la forma, punto di arrivo del divenire; il divenire trae origine dalla materia, che è possibilità. La sostanza, nel divenire si identifica col *telos*, il fine dell'azione creatrice. Nella rappresentazione più classica, la forma è atto, la materia è potenza.

Dobbiamo poi a Tommaso d'Aquino la distinzione del binomio atto/potenza rispetto a materia/forma: il divenire atto si rende indipendente dalla forma.

Lo schema di base per uno/molti è profondamente radicato nelle scienze sociali, e tocca da secoli le questioni identitarie, di ontologia e di rappresentazione. Si pensi al diverso atteggiarsi di questo schema nella lettura di fenomeni potenti come la ripartizione del potere pubblico nel Medioevo, oppure nella Rivoluzione francese. O ancora, come il concetto di uno e molti abbia percorso il XX secolo, con il dramma dei totalitarismi, o sia tuttora in gioco nelle questioni di genere, tipiche di inizio XXI secolo.

**1.3.** A dimostrazione di come non si tratti solo di un gioco intellettuale per accademici annoiati, ecco qualche esempio di come questi due schemi duali possono essere usati per interpretare le imposte patrimoniali.

(a) Se andiamo alla civilistica dei giganti, nella definizione del patrimonio è da ricordare un passo di Von Savigny<sup>2</sup>, dove non colpisce tanto il riferimento al patri-

---

<sup>1</sup> Per una più ampia sistemazione concettuale del dibattito si consenta il rinvio a: MARELLÒ, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006 e al recente MARELLÒ, *Mitologia dell'imposta sul patrimonio*, Milano, 2022.

<sup>2</sup> Cfr. VON SAVIGNY, *Sistema del diritto romano attuale*, I, Torino, 1886, 342.

monio come insieme dei rapporti (afferenti a obbligazioni e diritti reali), ma è notevole la correlazione che viene instaurata tra patrimonio e potere: l'A. nota come il vocabolo tedesco *Vermögen* esprima tanto "patrimonio" quanto "potere" e sostiene che ciò coglie la vera essenza del fenomeno, poiché tramite i diritti patrimoniali l'uomo agisce o esprime la propria possibilità di azione;

(b) per Kaldor, teorico relevantissimo dell'imposizione patrimoniale nella prima parte del XX secolo, il patrimonio è potenza<sup>3</sup>, come possibilità di consumi (figura fortunatissima nella descrizione del patrimonio). Con il celebre esempio comparativo del marajah, possessore di nessun reddito ma di una pietra preziosa favolosa e del mendicante, possessore di nulla in assoluto, Kaldor mise bene in luce come la capacità di soddisfare bisogni dipende anche dalla statica patrimoniale e non solo dalla dinamica reddituale, o meglio che dalla potenza patrimoniale si può dire tanto più di quello che si possa dire dall'attualità reddituale;

(c) per Piketty<sup>4</sup>, vero *trend-setter* del pensiero patrimoniale del XXI secolo, il patrimonio è atto, perché espressione di una ripartizione, di una distribuzione avvenuta nel passato, attraverso il mercato, che Piketty ritiene non corretta, perché espressione della società dei *rentier*. Qui il patrimonio non è potenza come in Kaldor, perché lo sguardo non è rivolto in avanti, ma piuttosto all'indietro, in un tempo nel quale il mercato, non corretto, ha prodotto risultati ingiusti (secondo Piketty, ovviamente);

(d) e ancora, affastellando idee: la formazione, la trasmissione e l'utilizzazione del patrimonio sono atto, mentre il possesso del patrimonio è potenza; la valutazione del patrimonio incorpora il rischio dei rendimenti futuri e quindi esprime potenza;

(e) uno/molti coinvolge, invece il concetto di stesso patrimonio come figura unificante. Esiste un patrimonio diverso dalla somma dei singoli beni? È utile usare un contenitore concettuale che non esprima un valore autonomo? Il senso dei molti è ben percepibile nelle imposte speciali sul patrimonio, che esaltano la frammentazione e la singolarità dello specifico bene; a questa specificità si oppone la pesantezza e l'ampiezza dell'imposta generale, che richiama il tutto all'uno.

## 2. Le direttrici del dibattito novecentesco: la bellezza dell'uno, l'apoteosi della potenza

**2.1.** Al centro del dibattito del XX secolo troviamo l'esaltazione dell'imposta generale (quindi dell'uno), che viene apprezzata per la funzione di discriminazione dei redditi.

Dal punto di vista della discriminazione qualitativa, si tendeva a sostenere che

<sup>3</sup> Vds. KALDOR, *Per una imposta sulla spesa*, Torino, 1962.

<sup>4</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, Milano, 2014 e PIKETTY, *Capitale e ideologia*, Milano, 2020.

un'imposta generale sul patrimonio – con aliquota moderata – potesse essere un utile completamento del sistema, efficace nell'attuare la discriminazione dei redditi<sup>5</sup>. Pesando sui patrimoni (e quindi in via indiretta sui redditi patrimoniali), il maggiore aggravio rispetto ai redditi di lavoro sarebbe risultata una ricaduta evidente.

**2.2.** Nel momento più alto dell'applicazione delle imposte generali, l'equità orizzontale era indicata come la ragione principale per l'applicazione delle imposte generali patrimoniali. Solo un paese indicava la riduzione delle diseguaglianze come il motivo giustificativo dell'imposta<sup>6</sup>.

Nel momento in cui viene elaborato il report OECD del 1979, diversi paesi potevano contare su un'imposta patrimoniale: Austria, Danimarca, Finlandia, Germania, Irlanda, Lussemburgo, Olanda, Norvegia, Svezia e Svizzera.

Persino l'Italia, che difficilmente si fa laboratorio fiscale di riforme, aveva visto, nel XX secolo, l'applicazione di almeno tre imposte generali:

- un'imposta straordinaria applicata tra il 1919 ed il 1939;
- un'imposta ordinaria applicata tra il 1939 e il 1947;
- tre imposte straordinarie applicate nel 1949.

Vi è stata, quindi, per un trentennio, compreso all'incirca tra il 1920 e il 1950, l'applicazione continuativa dell'imposta generale sul patrimonio. Terminata tale esperienza, non si è assistito ad alcuna altra apparizione dell'imposta generale nel nostro sistema.

Nel marzo del 1919 il Ministro per le Finanze F. Meda presentava alla Camera un disegno di legge volto ad attuare una riforma generale delle imposte dirette<sup>7</sup>: questo è il primo atto parlamentare dell'ordinamento italiano in cui si prefigura l'istituzione di una imposta generale sul patrimonio.

<sup>5</sup> Si sostiene l'utilità dell'imposizione patrimoniale nella discriminazione tra redditi in: GRIZIOTTI-PARRAVICINI, *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1962, 199; STAMMATI, voce *Patrimonio (imposta ordinaria sul)*, in *Nss. Dig.*, XII, Torino, 1976, 646; MAFFEZZONI, voce *Patrimonio (imposta patrimoniale)*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 234 ss. Per una breve trattazione dei profili problematici: MURARO, *L'imposta patrimoniale nella teoria finanziaria: i termini della controversia*, in MURARO (a cura di), *L'imposta patrimoniale*, Padova, 1987, 22 ss.

Sulla discriminazione qualitativa, tra i molti riferimenti: FEDELE, *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1980, I, 1806; GIOVANNINI, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, 1138.

<sup>6</sup> Cfr. OECD, *The Taxation of Net Wealth, Capital Transfers and Capital Gains of Individuals: report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Paris, 1979, 26 e 33.

<sup>7</sup> Si tratta del disegno di legge avente per oggetto la "Riforma generale delle imposte dirette sui redditi e nuovo ordinamento dei tributi locali", presentato alla Camera dal Ministro delle Finanze F. Meda il 6 marzo 1919. La relazione al disegno di legge si trova in MORSELLI-D'AMATI (a cura di), *Storia della finanza pubblica*, X, I, Padova, 1961, 239 ss. e 342 ss.

Il progetto prevedeva l'introduzione di un'imposta generale ordinaria sul patrimonio, con lo scopo di completare il sistema fiscale, rendendolo più progressivo. Il ministro attribuiva all'imposta sul patrimonio il merito di attuare «*logicamente*» la discriminazione tra i redditi da lavoro e quelli di capitale: l'equità orizzontale era considerata obiettivo primario. A questo intento faceva da riscontro la volontà di non connotare in senso espropriativo il prelievo, tanto che il ministro si premurava di escludere espressamente che con questo tributo si intendesse «*perseguire*» il capitale o il risparmio.

Si proponeva di considerare il tributo sul patrimonio come un prelievo operato sui redditi, come risulta dalla stessa relazione:

*«giòva avvertire espressamente, che proponendo l'introduzione nel nostro sistema tributario di una imposta sul patrimonio, non si è menomamente inteso di colpire una materia imponibile, il capitale, non mai prima assoggettata a tributo; e anzi deve essere esclusa in modo assoluto qualunque mira di persecuzione del capitale o del risparmio; la imposta patrimoniale, ripetersi, deve essere considerata come una variante del concetto di discriminazione dei redditi»*<sup>8</sup>.

Il progetto Meda non trovò concretizzazione (pur essendo fonte di ispirazione per i legislatori successivi): venne preferita un'imposta patrimoniale straordinaria.

Il tributo straordinario fu istituito con r.d. 24 novembre 1919, n. 2169, e variamente modificato successivamente<sup>9</sup>.

Il carattere straordinario del tributo discendeva dal periodo di applicazione dello stesso, previsto in venti anni<sup>10</sup>, e dal momento di rilevanza del presupposto, limitato al patrimonio posseduto al 1° gennaio 1920.

La struttura riprendeva in molti tratti l'elaborazione del progetto Meda: così nell'individuazione del presupposto e in certe regole di determinazione della base imponibile, mentre una apparente rilevante variazione era data dalla scelta dei soggetti passivi.

L'imposta ottenne rilevanti risultati di gettito e la tendenza all'evasione si dimostrò ridotta<sup>11</sup>.

La prima (e unica) imposta *ordinaria* sul patrimonio complessivo dei contribuenti veniva istituita in Italia nel 1939, allo scadere dell'applicazione dell'imposta straordinaria, con il r.d.l. 12 ottobre 1939, n. 1529, convertito con legge 8 febbraio 1940, n. 10.

---

<sup>8</sup> *Op. ult. cit.*, 266.

<sup>9</sup> Dai rr.dd. 31 dicembre 1919, n. 2544 e 11 marzo 1920, n. 330, trovando poi una nuova sistemazione nel r.d.l. 22 aprile 1920, n. 494, provvedimento ulteriormente integrato dal r.d.l. 5 febbraio 1922, n. 78

<sup>10</sup> Originariamente, il tempo di vigenza del tributo era fissato in trent'anni: cfr. art. 1 r.d. n. 2169/1919.

<sup>11</sup> Per le indicazioni sul gettito e sulla ridotta tendenza all'evasione cfr. COSCIANI, *L'imposta straordinaria sul patrimonio*, Istituto editoriale Galileo, s.l., 1946, 481-482.

Come si desume dalla relazione governativa<sup>12</sup>, il momento costituiva l'occasione per la normalizzazione finanziaria: dopo le imposte straordinarie del 1936-1938, utili alla «valorizzazione della vittoria conseguita dalle armi italiane in Africa Orientale» e alla «necessità di acquisire i mezzi necessari a garanzia della sicurezza nazionale», l'ulteriore fabbisogno del nuovo assetto coloniale imponeva una rivisitazione del sistema tributario.

All'ipotesi di un incremento nelle aliquote delle imposte sui redditi, veniva preferita l'istituzione di una nuova imposta patrimoniale, per la maggiore duttilità di questo tributo nel raggiungimento degli obiettivi ritenuti fondamentali: completamento del sistema tributario, incremento dell'azione redistributiva, stabilità nel gettito, discriminazione qualitativa dei redditi<sup>13</sup>.

L'imposta ordinaria sul patrimonio non era prefigurata come un prelievo epistodico, ma piuttosto come un prelievo che

*«semplice nella sua fondamentale struttura, costituirà una delle pietre basilari del nuovo ordinamento tributario nazionale»<sup>14</sup>.*

Le aspirazioni del ministro Thaon intorno alla continuità del prelievo andarono deluse. L'imposta ordinaria istituita nel 1939 rimase infatti in vigore solo sino al 1947, quando il d.lgs. 29 marzo 1947, n. 143 sancì la soppressione dell'imposta a partire dal 1° gennaio 1948 (art. 74).

L'imposta ordinaria venne sostituita da tre imposte straordinarie:

- (1) un'imposta proporzionale configurata come il pagamento una-tantum di 10 annualità dell'imposta del 1939;
- (2) un'imposta progressiva sul patrimonio delle persone fisiche;
- (3) un'imposta proporzionale sul patrimonio delle società.

Le ragioni di questo mutamento ordinamentale sono generalmente ravvisate nell'esigenza di immediate e ingenti entrate utili alle opere della finanza post-bellica<sup>15</sup> e

<sup>12</sup> THAON DI REVEL, *Relazione governativa al R.d.l. 12 ottobre 1939, n. 1599*, in BUSCEMA-D'AMATI (a cura di), *Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano*, Padova, 1961; per il decisivo ruolo del ministro Thaon di Revel nella preparazione dell'incompiuta opera codificatoria cfr. BRACCINI, *Un progetto di codice tributario del 1942*, in *Riv. stor. dir. it.*, 1998, 18 ss.

<sup>13</sup> Per l'individuazione di questa *ratio* complessiva dell'imposta cfr. THAON DI REVEL, *Relazione governativa*, cit., 247-251, dove si evidenzia anche la funzione di «fiancheggiamento» che la neonata imposta avrebbe svolto nei confronti dell'imposta complementare sui redditi. Per una critica a tali intenti del legislatore v. VANONI, *Chiose alle nuove imposte sul patrimonio e sull'entrata*, in *Riv. dir. fin.*, 1940, 22 ss. secondo il quale (a) le imposte reddituali dell'epoca attuavano già efficacemente la discriminazione tra i redditi e (b) la struttura reale dell'imposta sul patrimonio non era idonea allo svolgimento della funzione di completamento delle imposte reddituali.

<sup>14</sup> THAON DI REVEL, *Relazione governativa*, cit., 250-251.

<sup>15</sup> Per una giustificazione di tale tipo v. la *Relazione* «Convalida del d.l. 143-1947, concernente l'istituzione di un'imposta straordinaria sul patrimonio», presentata il 29 aprile 1947, della Com-

anche nella contrapposizione alla crescita inflazionistica<sup>16</sup>. La tesi appare fondata, non solo per la coerenza con i lavori preparatori indicati in nota, ma anche perché non sembra percorribile l'ipotesi che si potrebbe formulare in alternativa, ossia che il prelievo sia stato soppresso nell'intento di rimuovere un tributo correlato alle politiche dello stato fascista: infatti, come descritto, l'imposta generale sul patrimonio aveva ascendenze – note – riconducibili ad un periodo anteriore all'instaurazione del fascismo.

**2.3.** Il Novecento ha assistito all'esplosione della bolla patrimoniale: dall'apice descritto ora, vi è stato un ritirarsi continuo. O meglio, si sono ritirate le imposte generali.

Per l'ordinamento italiano, nulla è più accaduto dopo il 1947 e, nei paesi OECD, oggi, possiamo contare meno di una manciata di imposte generali: Norvegia e Spagna sono i modelli di principale estesa applicazione, la Svizzera contempla un'imposta generale cantonale, con grandi differenze quanto a soggettività passiva, base imponibile, presupposto, esenzioni, la Francia conosce un'imposta sui grandi patrimoni immobiliari, che ha sostituito l'imposta sulle grandi fortune. Null'altro appare sotto il sole dell'imposta generale.

I motivi di questa ritrazione sono almeno tre:

– è diminuito il sostegno alla discriminazione qualitativa: anche dal punto di vista teorico, la necessità di colpire maggiormente i redditi di capitale (quindi i redditi di fonte patrimoniale) ha perso di interesse e di frequentazione dottrinale;

– il Novecento è stato il secolo lungo dell'imposta reddituale, esaltata e resa pervasiva in tutte le sue forme (imposte generali progressive, imposte sostitutive flat, imposte sul percepito, sul maturato, imposte onnicomprensive, imposte duali, in un rutilante rinnovarsi della centralità reddituale). L'ampliarsi dello spazio occupato dalle imposte sul reddito ha ridotto l'area vitale delle imposte sul patrimonio: in particolare, se le imposte patrimoniali sono configurate come equivalenti alle imposte sui redditi di capitale, i conflitti tra la forma dominante (reddituale) e quella ancillare (patrimoniale) vengono naturalmente risolti rimuovendo la forma minore, ossia l'imposta patrimoniale;

---

missione Finanza e Tesoro dell'Assemblea Costituente; STAMMATI, voce *Patrimonio (imposta straordinaria progressiva sul)*, in *Nss. Dig.*, XII, Torino, 1976, 648; sul complesso iter di consultazioni che precedette le imposte del 1947 e sulle finalità che si prefiggevano le diverse Commissioni incaricate di redigere il progetto si veda comunque COSCIANI, *L'imposta straordinaria sul patrimonio*, cit., 489 ss.

<sup>16</sup>In questo senso si veda il relatore La Malfa, nei verbali della discussione del progetto all'Assemblea, riportati in UCKMAR, *Le tre imposte straordinarie sul patrimonio*, Milano, 1948, App., 36, ma anche l'intervento del ministro Vanoni nelle discussioni parlamentari del 1949, dove si sostiene che «Non si è voluto fare in quel momento (1947) un'imposta sul patrimonio equilibrata, secondo le ragioni tecniche e politiche proprie di questo tributo, ma si è voluto mettere nelle mani dell'amministrazione uno strumento che esercitasse una funzione antinflazionistica» (il discorso è riportato per intero in SALERNI, *Le imposte straordinarie sul patrimonio*, Milano, 1951, 58 ss.).

– dal punto di vista equitativo, si è messa in dubbio la funzionalità delle imposte sul patrimonio, che sono state ritenute meno interessanti, in senso distributivo, delle imposte sulle successioni e delle imposte sul reddito ad ampia applicazione (questa osservazione scontava poi, peraltro, una disfunzionalità nella pratica, soprattutto per quei paesi, come l'Italia, dove non erano presenti né un'imposta sulle successioni ad applicazione diffusa, né un'imposta sul reddito a base onnicomprensiva).

**2.4.** Alla quasi estinzione delle imposte generali, tra la fine del XX secolo e l'inizio del XXI secolo, si è accompagnata l'esplosione delle imposte speciali.

Sia sufficiente considerare l'ordinamento italiano.

Elemento tradizionalmente centrale della finanza locale è la tassazione della componente immobiliare del patrimonio. Anche nel nostro ordinamento attuale, la tendenza trova un chiaro riscontro, con l'IMU, ora disciplinata dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, commi da 739 a 782.

Presupposto è il possesso di immobili, con esclusione dell'abitazione principale (a meno che l'abitazione principale rientri nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9). Soggetto passivo è il proprietario, ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie.

Il valore dell'immobile è calcolato a partire della rendita catastale, rivalutata e moltiplicata secondo i valori indicati al comma 745. I fabbricati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati godono di una riduzione del 50%.

L'aliquota generale è compresa tra lo 0,86% e lo 1,06%. L'aliquota per gli immobili produttivi è compresa tra lo 0,76% e lo 1,06%. L'aliquota per l'abitazione principale è compresa tra lo 0,5% e lo 0,6%. L'aliquota per i terreni agricoli è compresa tra 0,76% e 1,06%, con possibilità dei Comuni di azzerare il prelievo.

Nel corso dell'ultimo decennio, sono stati varati alcuni provvedimenti che hanno introdotto diverse forme di imposizione sul patrimonio mobiliare.

Prima, è stata prevista dal d.l. n. 98/2011 l'applicazione dell'imposta di bollo sulle comunicazioni relative al deposito di titoli, con un prelievo commisurato al valore dei titoli depositati.

Successivamente, tale tributo è stato risistemato dall'art. 19 d.l. n. 201/2011, includendo nell'area impositiva anche i depositi bancari e postali (nonché i libretti di risparmio) e, soprattutto, scindendo in due parti il tributo: una misura fissa di esiguo valore e una misura proporzionale che a regime è fissata nello 0,2% sui prodotti finanziari per come definiti dal TUF. Permangono grossi dubbi circa la razionalità interna di un tributo che – formalmente – grava sull'invio di un rendiconto, ma che si applica anche se il rendiconto non viene inviato (nota 3-*bis* all'art. 13 della tariffa allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642). L'operazione di *camouflage* di questa imposta patrimoniale sembra quantomeno maldestra.

Sono state istituite apposite imposte: (a) sugli immobili situati all'estero (IVIE),

all'aliquota nominale ordinaria IMU (0,76%), e (b) sulle attività finanziarie detenute all'estero, nella misura del 0,2% (IVAFE).

Tra le imposte sul patrimonio mobiliare vigenti, ha un peso quantitativo di rilievo anche la tassa automobilistica (c.d. bollo auto), che assume come presupposto il possesso di un veicolo ed è parametrata non al valore del bene, ma alla potenza espressa in kW (esistono, peraltro, riduzioni per vetustà del veicolo che potrebbero fungere da mitigamento nell'avvicinamento al valore venale).

**2.5.** Dal punto di vista quantitativo, il livello attuale dell'imposizione patrimoniale "segmentata" italiana è nella parte medio alta dei paesi OECD<sup>17</sup>.

Usando come indicatore la percentuale dell'entrata rispetto al PIL, le imposte patrimoniali italiane ammontano ad un totale, per il 2020, di 2,45%, con una media abbastanza costante nel ventennio 2000-2020 di 2,35%<sup>18</sup>.

Alcuni paesi di comparazione usuale presentano un'incidenza più elevata: la Francia nel 2020 presenta 4,15% (anche se la media ventennale appare più bassa), gli Stati Uniti 3%. La Spagna è sostanzialmente allineata con 2,44%; ad un livello inferiore si collocano l'Olanda (1,68%), la Finlandia (1,50%), la Norvegia (1,29%), la Germania (1,26%).

Se, invece, guardiamo al peso delle imposte patrimoniali rispetto al totale delle entrate tributarie, l'incidenza in Italia è del 5,72% nel 2020, con una media sul ventennio 2000-2020 del 5,66%. La Francia si colloca a 8,75%, gli Stati Uniti a 8,93%, la Spagna a 6,66%, l'Olanda a 4,24%, la Finlandia a 3,59%, la Norvegia a 3,35%<sup>19</sup>, la Germania a 3,28%.

In genere, il peso delle *property taxes* (quindi delle imposte speciali immobiliari) nei paesi ad alta fiscalità oscilla tra 1% e 2% del PIL<sup>20</sup>.

**2.6.** Dal punto di vista dell'allineamento tra tendenza legislativa e percezione dottrinale, va detto che nel secondo Novecento, periodo di espansione delle imposte speciali, la dottrina restava arroccata su una critica delle imposte speciali: si

---

<sup>17</sup> Fonte: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>, consultato il 22 febbraio 2022; questa la definizione del dato raccolto «*These include taxes on immovable property or net wealth, taxes on the change of ownership of property through inheritance or gift and taxes on financial and capital transactions. This indicator relates to government as a whole (all government levels) and is measured in percentage both of GDP and of total taxation*».

<sup>18</sup> Per il peso esiguo delle imposte patrimoniali rispetto al PIL: OECD, *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, Paris, 2018, 18, ove: «*Wealth taxes have generally accounted for a very small share of tax revenues. In 2016, tax revenues from individual net wealth taxes ranged from 0.2% of GDP in Spain to 1.0% of GDP in Switzerland. As a share of total tax revenues, they ranged from 0.5% in France to 3.7% in Switzerland*».

<sup>19</sup> Includendo il peso, di circa 1,1% dell'imposta generale sul patrimonio, che in Norvegia ha un'applicazione secolare: BANOUN, *Wealth Tax: Norway*, Wealth Tax Commission Background Paper no. 138, 2020.

<sup>20</sup> DOM-CUSTERS-DAVENPORT-PRICHARD, *Innovations in Tax Compliance*, Washington, 2022, 57.



sosteneva che i molti dell'imposta speciale fossero un *minus* rispetto all'uno dell'imposta generale<sup>21-22</sup>.

### 3. *Il dibattito del XXI secolo: la prevalenza dell'atto, l'esaltazione dei molti*

**3.1.** Il XXI secolo si caratterizza per un'interessante inversione nei termini del dibattito. Intanto, un nuovo fondamento all'imposizione patrimoniale viene individuato nella regolazione della distribuzione.

Negli anni più recenti, il dibattito ha portato in primo piano proprio il divario nelle distribuzioni di redditi e patrimoni: l'imposta sul patrimonio diventerebbe, così, uno strumento di re-equilibrio di una disfunzione del sistema distributivo della ricchezza<sup>23</sup>.

Così, l'analisi delle distribuzioni è stata usata sia per giustificare imposte generali a larga applicazione, ordinarie o straordinarie<sup>24</sup>, sia per fondare le petizioni favorevoli all'introduzione di imposte sui super-ricchi.

Molti studi si interrogano sulle cause della disegualianza patrimoniale, non solo in senso statico (la disegualianza oggi), ma in senso diacronico: come si sia formato nel tempo un certo assetto (diseguale) nella distribuzione dei patrimoni.

Il dibattito nel XXI secolo si è articolato intorno alla discussione delle tesi di Piketty e della sua scuola, con interventi di sostegno e di critica.

<sup>21</sup> Una appassionata critica della legittimità costituzionale delle imposte speciali si ritrova in MAFFEZZONI, voce *Patrimonio (imposte sul)*, cit., 322-323 anche con specifico riferimento alle imposte immobiliari. Solo con l'aspirazione alla generalità indicata nel testo il tributo non rischia l'incoerenza: così GALLO, *Premesse per l'introduzione di un'imposta patrimoniale*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 238; sulla medesima linea VISCO, *L'imposta sul patrimonio in una nuova struttura dell'imposizione diretta in Italia*, in MURARO (a cura di), *L'imposta patrimoniale*, Padova, 1987, 123 ss.

<sup>22</sup> Rappresentativo il caso dell'ICI che, secondo taluni, discrimina iniquamente i possessori di immobili: v. MARONGIU, *Riflessioni a margine della proposta istituzione di un'imposta comunale sul patrimonio immobiliare*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, 1320 ss.; RIZZI, *Profili di illegittimità costituzionale dell'Ici*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, 380; per ulteriori riferimenti sullo specifico punto si veda, se si vuole, MARELLO, voce *Imposta comunale sugli immobili (I.c.i.)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Agg., II, Torino, 2003, 441 ss.

<sup>23</sup> Anche nella percezione delle persone comuni, l'imposta sul patrimonio troverebbe una giustificazione sia nell'eccessivo divario distributivo tra ricchi e poveri, sia nella considerazione dell'aumento del divario: per una ricerca diretta cfr. ROWLINGSON-SOOD-TU, *Public attitudes to a wealth tax: the importance of "capacity to pay"*, in *Fiscal Studies*, 2021, 431 ss.

Per la teorizzazione di una maggiore fragilità macroeconomica (con maggiore vulnerabilità alle crisi) dei sistemi maggiormente diseguali dal punto di vista patrimoniale cfr. HAUNER, *Aggregate wealth and its distribution as determinants of financial crises*, in *The Journal of Economic Inequality*, 2020, 319 ss.

<sup>24</sup> Giustifica un'imposta straordinaria, come reazione ad un assetto patrimoniale che rifletta un'ingiusta distribuzione avvenuta in passato, STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, 361 ss. (spec. 364 e 369).

Si compie qui una sintetica ricostruzione dei luoghi intorno a cui si è articolata questa indagine causale:

(a) l'accumulazione dei patrimoni ha un processo abbastanza lungo, che si articola su più generazioni<sup>25</sup>. Questo profilo coinvolge anche la correlazione tra patrimonializzazione di una generazione e capacità reddituale della generazione successiva (con meccanismi di rinforzo)<sup>26</sup>;

(b) le diseguaglianze aumentano quando il tasso di rendimento del capitale è superiore al tasso di crescita (l'icastica formula  $r > g$ ): si creano le possibilità di accumulo per chi ha capitale, in misura che accresce la diseguaglianza iniziale<sup>27</sup>;

(c) le diseguaglianze aumentano quando il rapporto tra reddito e capitale cresce e raggiunga un certo livello (per Piketty di 6-7 volte)<sup>28</sup>;

(d) le diseguaglianze patrimoniali dipendono dalle successioni ereditarie: crescono quando il patrimonio ereditario è una grande parte dello stock di capitale e quando le eredità siano fortemente concentrate<sup>29</sup>;

(e) guerre e shock macro-economici hanno un ruolo determinante nella ridu-

<sup>25</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 573.

<sup>26</sup> In genere, la consistenza patrimoniale dei genitori ridonda in una maggiore capacità reddituale dei figli: tanto più patrimonializzata la generazione precedente, tanto più la generazione successiva avrà redditi più elevati della media (anche solo per una maggiore propensione (e disponibilità) all'investimento in capitale umano: BERG-HEBOUS, *Does a Wealth Tax Improve Equality of Opportunity? Evidence from Norway*, IMF Working Paper, 2021).

<sup>27</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 540, in queste condizioni «*I patrimoni ereditati dal passato si ricapitalizzano molto più in fretta rispetto alla crescita economica, anche in assenza di redditi da lavoro*». Per una critica al peso attribuito a questo elemento ( $r > g$ ) nella catena argomentativa di Piketty v. MANKIW, *Yes,  $r > g$ . So What?*, in *American Economic Review: Papers & Proceedings*, 2015, 43 ss.; ad avviso di MC.CLOSKEY, *Measured, unmeasured, mismeasured, and unjustified pessimism: a review essay of Thomas Piketty's Capital in the twenty-first century*, in *Erasmus Journal for Philosophy and Economics*, 2014, 81-82, si tratta solo di una nuova formulazione del mito del capitale che riproduce se stesso, riportabile al tradizionale pensiero di sinistra.

<sup>28</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 631. Peraltro, il rapporto tra patrimonio e reddito dipende dal tasso di crescita e dalla propensione al risparmio, come dimostra il caso italiano. Inoltre, è stato notato come il rapporto tra ricchezza e prodotto possa dipendere anche da fattori esogeni, come la crescita del prezzo degli immobili: per il caso italiano CANNARI-D'ALESSIO-VECCHI, *I prezzi delle abitazioni in Italia, 1927-2012*, Banca d'Italia, Roma, 2016.

<sup>29</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 631. Quanta parte del patrimonio deriva dall'eredità? I valori sono fortemente variabili da nazione a nazione e con il decorso del tempo: per esempio sembra che in alcuni paesi la quota di patrimonio di derivazione ereditaria sia declinata tra il 1900 e il 1975, per poi risalire, con esiti molto diversi: in Gran Bretagna la quota derivante da lasciti ereditari non è mai scesa sotto il 60%, mentre in Germania, nello stesso intervallo, è scesa dal 60% al 20% (per poi risalire a circa il 50%): OECD, *Inheritance Taxation in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, Paris, 2021, 34.

In Italia, circa il 45% del patrimonio dei soggetti deriva da eredità: OECD, *Inheritance Taxation in OECD Countries*, cit., 32; al crescere in valore assoluto del patrimonio auto-formato, diminuisce l'incidenza percentuale del patrimonio lasciato in eredità, <https://stat.link/tj5u34>.

zione delle diseguaglianze o, comunque, nel sovvertimento della distribuzione esistente<sup>30</sup>;

(f) le politiche pubbliche e regolatorie di accesso alla proprietà hanno un ruolo importante nella riduzione delle diseguaglianze<sup>31</sup>;

(g) l'inflazione, gravando sulla ricchezza passiva, non investita, aumenta le diseguaglianze, perché incide sulle fasce patrimoniali più basse<sup>32</sup>;

(h) l'abbandono scolastico degli studenti delle classi meno abbienti incide sulle prospettive reddituali e quindi sulla formazione del patrimonio<sup>33</sup>.

**3.2.** In questa prospettiva, il patrimonio diviene prevalentemente atto, perché cristallizza una cattiva attuazione, una realizzazione inefficiente del sistema di regolazione e distribuzione primaria. Il patrimonio diviene il fenomeno che dimostra, p.e., la scarsa efficienza del sistema educativo nel garantire la mobilità patrimoniale.

Nella proposta che segue l'analisi, abbiamo il ritorno dell'uno, della grande imposta patrimoniale.

Piketty suggerisce, oltre ad imposte reddituali marcatamente progressive (con aliquote sopra 80% per redditi superiori a 500.000 dollari)<sup>34</sup> e a imposte sulle successioni a tassi elevati, un'imposta mondiale sul capitale, motivata dalla necessità di evitare la concentrazione di patrimoni:

*«Il compito principale dell'imposta sul capitale non è quello di finanziare lo Stato sociale, quanto di regolare il capitalismo»<sup>35</sup>.*

Altre motivazioni di sostegno del tributo sarebbero: la correzione delle imposte sui redditi, che i ricchi riescono a non pagare<sup>36</sup>, una funzione incentivante al miglior uso del capitale<sup>37</sup>, la creazione di banche dati sulla struttura del capitale<sup>38</sup>.

<sup>30</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 363; ALBERS-BARTELS-SCHULARICK, *The Distribution of Wealth in Germany 1895-2018*, ECONtribute Policy Brief No. 001, Bonn, 2020.

Sul ruolo delle pandemie: ALFANI-DI TULLIO, *The Lion's Share. Inequality and the Rise of the Fiscal State in Preindustrial Europe*, Cambridge, 2019, 119, dove si nota che l'effetto potrebbe essere dato dal fatto che l'epidemia potrebbe proporzionalmente colpire più i poveri che i ricchi, abbassando così l'indice di Gini.

<sup>31</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 363; PIKETTY, *Capitale e ideologia*, cit., 478 e 496.

<sup>32</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 704-705.

<sup>33</sup> PIKETTY, *Capitale e ideologia*, cit., 598-599.

<sup>34</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 809.

<sup>35</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 818.

<sup>36</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 830.

<sup>37</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 834, anche se Piketty ritiene che questa funzione non vada sovrastimata, perché il valore del capitale non rifletterebbe tanto o solo la capacità del singolo, quanto anche le alterne e casuali vicende dei mercati.

<sup>38</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 819.

Quanto alla struttura, la proposta originaria non è particolarmente definita, tanto che per le “persone più ricche del pianeta” si propone di usare come base imponibile quanto stimato da Forbes<sup>39</sup>.

Venendo alla misura, si propongono diverse ipotesi:

– in una raffigurazione, Piketty propone di esentare i patrimoni inferiori a 1 milione, poi un'aliquota di 1% per i patrimoni sino a 5 milioni e 2% al di sopra dei 5 milioni (con una variante di sovrimposta compresa tra 5% e 10%, per i patrimoni sopra il miliardo);

– in una seconda raffigurazione, senza soglie, si propone lo 0,1% sotto i 200.000, poi 0,5% sino ad 1 milione e, poi, come sopra (in questa raffigurazione, il tributo pagato sotto 1 milione andrebbe a sostituire le imposte sul possesso di immobili, le *property taxes*).

**3.3.** Nelle analisi post-Piketty, il peso dell'imposta generale è stato dequotato. Si ritiene, come già accennato sopra, che, meglio di un'imposta patrimoniale, possano fare un'imposta sulle successioni accompagnata da un'imposta sul reddito ad ampia base<sup>40</sup>.

Per altro verso, dal punto di vista equitativo si possono rivalutare le imposte speciali.

Nel contesto della discriminazione qualitativa, il risultato dipende dall'oggetto della discriminazione stessa e dalla soluzione accolta in ordine alla valenza reddituale del patrimonio. Infatti, se si vede nell'imposta patrimoniale un tributo sui redditi patrimoniali, nulla osta a che un'imposta speciale aggravi i redditi ritenuti meno “fondati”: potrebbe sussistere un apparato teorico teso a descrivere la minore meritevolezza dei redditi di capitale; in tale *framework* la legittimità dell'imposta speciale non sarebbe per nulla irragionevole. Tale via sembra difficilmente percorribile per le imposte speciali immobiliari, mentre potrebbe avere più argomenti per un'imposta speciale sui cespiti produttivi di redditi di capitale mobiliare<sup>41</sup>.

Attribuendo all'imposta patrimoniale la funzione di discriminazione dei patrimoni, è possibile ritrovare una giustificazione dell'imposta speciale, a patto che

---

<sup>39</sup> PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 816.

<sup>40</sup> OECD, *Inheritance Taxation in OECD Countries*, cit., 55: «*Recurrent net wealth taxes might be expected to have stronger disincentive effects on savings and wealth accumulation decisions than inheritance taxes given that they have to be paid by savers every year, while inheritance taxes are only levied once at the end of the donor's life and, in the case of recipient-based taxes, have to be paid by the recipients rather than by the savers themselves. In addition, inheritance taxes may be less distortive than net wealth taxes because a part of inheritances is likely to be unplanned and hence not affected by inheritance tax rules*».

<sup>41</sup> Ciò attinge la possibilità argomentativa, non la fondatezza della stessa: si può legittimamente contestare il tentativo di attribuire una maggiore capacità contributiva ai redditi di capitale rispetto ai redditi “fondati”.

si riesca a dimostrare che lo specifico oggetto dell'imposta costituisca bene centrale per la crescita societaria (e quindi necessiti di una spinta incentivante) o che sia bene ordinariamente soggetto a trattamenti inefficienti, con esternalità negative sull'economia complessiva. Entrambe le concezioni possono, forse, trovare valide applicazioni in relazione a taluni beni mobili, ma non sembrano idonee a descrivere la valenza economica o lo sfruttamento attuale dei beni immobili.

Nell'ambito della funzione di incremento della progressività, si può credere che anche un tributo speciale possa avere un corretto uso progressivo, quando il bene oggetto dell'imposta sia statisticamente più diffuso tra i possessori di elevati patrimoni (o di elevati redditi). Se, per esempio, si crede verosimile la ricostruzione secondo cui, all'aumentare del patrimonio, cresce più che proporzionalmente la quota destinata ad azioni ed obbligazioni, un'imposta speciale su questi beni (con elevato minimo imponibile), tesa al raggiungimento dell'obiettivo di cui al comma 2 dell'art. 53 Cost., parrebbe coerente e fondata.

#### 4. *Le nuove trasformazioni dell'imposizione patrimoniale, ritorno alla potenza*

**4.1.** Gli ultimi anni vedono una nuova inversione, verso la valorizzazione del patrimonio come potenza. In particolare, ha avuto una certa diffusione la descrizione del modello olandese di tassazione dei redditi di capitale: applicando un rendimento nozionale al capitale e colpendolo con un'aliquota proporzionale, si realizza uno strumento fiscale del tutto paragonabile ad un'imposta patrimoniale<sup>42</sup>.

**4.2.** Così, oltre alla tassazione di un reddito presunto, si è proposta la tassazione dei capital gain nominali.

Il senatore Ron Wyden, presidente della Commissione finanze del Senato statunitense, ha proposto la Billionaires Income Tax nell'ottobre 2021.

Si tratta di un'imposta sulle plusvalenze, ma trattandosi di un prelievo sui capital gain nominali, la si include tra le proposte di interesse<sup>43</sup>.

L'assunto di base è quello secondo cui i miliardari non pagherebbero imposte o le pagherebbero a proprio piacimento:

*«There are two tax codes in America. The first is mandatory for workers who pay taxes out of every pay check. The second is voluntary for billionaires who defer paying taxes for years, if not indefinitely». Wyden said. «Two tax codes allow billionaires to use largely untaxed income from wealth to build more wealth, while working families*

<sup>42</sup> OECD, *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, cit., 77.

<sup>43</sup> Pur essendo chiaro che la dinamica impositiva di un prelievo sui capital gain nominali resta differente da quella di un'imposta patrimoniale semplice.

*struggle to balance the mortgage against groceries, and utilities against saving for the future»<sup>44</sup>.*

Quanto alla struttura:

– l'imposta si applica alle persone fisiche il cui patrimonio supera 1 miliardo di dollari o il cui reddito supera i 100 milioni di dollari per tre anni consecutivi (secondo le stime, questa soglia dovrebbe portare ad individuare circa 700 contribuenti assoggettabili all'imposta);

– l'imposta si applica sulle plusvalenze nominali dei titoli quotati, calcolate al termine del periodo di imposta; si consentirebbe di dedurre le minusvalenze nominali e di riportarle in avanti per tre anni;

– per i titoli non quotati, la tassazione è rinviata alla realizzazione (si avrebbe quindi una ordinaria imposta sui capital gain);

– l'aliquota proposta è del 23,8%.

Il problema della liquidità sarebbe risolto per la possibilità dei miliardari di accedere facilmente al prestito:

*«billionaires already borrow on favorable terms to access the cash needed to fund their orbital adventures, mansions, and other spending. There is no reason why such borrowing should only be available to avoid tax rather than to pay tax»<sup>45</sup>.*

## 5. Domande conclusive

Più che con una serie di certezze conclusive, si vuole terminare questo intervento ponendo qualche domanda, che sia ancora utile al dibattito sulle imposte patrimoniali.

Uno e molti:

– Esiste un solo patrimonio? Il patrimonio è una figura unificante un tutto indistinto. L'uno è pacificante, rassicurante rispetto alla tensione dei molti, del molteplice. Quanto, però, è accettabile questa unificazione e quanto, invece, l'operazione concettuale tracima nell'inaccettabile semplificazione?

– Le composizioni patrimoniali sono varie e differenti. A parità di valore, i patrimoni possono riflettere le più varie dinamiche di accumulazione (e le più diverse scelte consumo/risparmio) e possono essere espressione di diversi modi di

---

<sup>44</sup> <https://www.finance.senate.gov/chairmans-news/wyden-unveils-billionaires-income-tax>; il testo dell'articolo qui <https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/Billionaires%20Income%20Tax.pdf>.

<sup>45</sup> <https://americansfortaxfairness.org/wp-content/uploads/Academics-BIT-Sign-On-Letter-219-signers.pdf>, 2.

soddisfare i bisogni. In questa prospettiva, le imposte speciali non possono avere una capacità di decifrare la ricchezza migliore delle imposte generali? Se, come insegna la parabola delle imposte sui redditi, la segmentazione è una strategia granulare vincente, come questo *trend* può essere applicato alle imposte patrimoniali?

Atto e potenza:

– Possiamo limitarci a vedere nel patrimonio una forma di realizzazione? È ancora ragionevole valutare i punti di arrivo, indifferentemente al procedimento di formazione della ricchezza? Come se lo stato fosse assente nella fase distributiva, come se la regolazione non fosse una parte della costruzione della ricchezza?

– Possiamo continuare a non considerare le differenze di valore sociale tra il patrimonio di nuova creazione e quello trasmesso per via ereditaria? Il legislatore può continuare a non scegliere tra consumo e patrimonio? Se non è più attuale la Costituzione del risparmio piccolo borghese, si deve transitare verso quella della società signorile di massa?

– Nella riduzione di diseguaglianze qual è il peso dello strumento fiscale?

# LA FUNZIONE DEL TRIBUTO AL TEMPO DELLE GRANDI DISUGUAGLIANZE

*Franco Gallo* \*

ABSTRACT: Si sottolinea che nel mondo disuguale in cui si vive il tributo è il principale strumento che uno Stato non meramente amministrativo ha a disposizione per correggere le distorsioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive e a tutela dei diritti sociali. Dal che consegue che il tema tanto discusso dei limiti costituzionali all'imposizione deve essere affrontato dando meno enfasi alla tutela dei diritti proprietari e riconducendo il principio di capacità contributiva a quello di uguaglianza sostanziale; soprattutto ne consegue che l'art. 53 Cost. deve interpretarsi dando per presupposta l'indipendenza del potere normativo di imposizione dalle leggi di mercato e, quindi, sottolineando la neutralità della nozione di capacità contributiva. Non è necessario, cioè, né che i presupposti di tassazione siano provvisti di attributi patrimoniali suscettibili di scambio sul mercato, né che tali attributi siano assunti quali limiti al potere legislativo di imposizione, né che debba sussistere da parte dei soggetti passivi la c.d. *ability to pay*.

Se si ragiona in questi termini sarebbe, perciò, anacronistico restringere l'ambito della tassazione ai soli redditi, patrimoni e consumi senza ampliarlo anche alle numerose *new properties* quali sono, ad esempio, sia le emissioni di gas inquinanti, sia l'uso e la raccolta di dati e informazioni da parte delle *digital enterprises*.

SOMMARIO: 1. Uno Stato più regolatore e più redistributore. – 2. La funzione redistributiva del tributo. – 3. L'art. 53 Cost. – 4. I riscontri in sede applicativa.

## 1. *Uno Stato più regolatore e più redistributore*

Non v'è dubbio che le disuguaglianze nella distribuzione dei redditi e della ricchezza netta hanno prodotto in quest'ultimo trentennio le negative conseguenze

---

\* Presidente emerito della Corte costituzionale e Professore emerito di Diritto tributario presso l'Università "LUISS Guido Carli" di Roma.



che tutti stiamo vivendo sulla tenuta della solidarietà e sul propagarsi del populismo. Le statistiche ufficiali ci ricordano, infatti, che l'Italia è uno degli ultimi paesi in Europa quanto a disuguaglianze e a distribuzione di redditi e di ricchezza e che il divario tra generazioni si va sempre più accentuando con lo spostamento della ricchezza verso la popolazione più anziana. Da quando è scoppiata la crisi pandemica, il coefficiente di Gini – ovvero l'indice delle differenze nella distribuzione del reddito – è aumentato del 4% e i nuovi poveri sono passati dal 31 al 45%. Ed è un fatto ben noto che, oggi, circa la metà del reddito totale è in mano al 10% delle famiglie, mentre il 90% deve dividersi l'altra metà.

Sono, perciò, più che convincenti le considerazioni di quegli economisti che hanno dimostrato che disuguaglianze e sviluppo economico sono inversamente proporzionali e che sono, al contrario, le carenze distributive a deprimere la crescita, perché riducono i consumi e la produttività e rendono il sistema nel complesso meno efficiente.

E ciò senza tener conto che l'assenza di una vera e propria Unione federale europea ha peggiorato la situazione, perché ha stimolato la concorrenza fiscale tra i paesi e ha favorito tassazioni sostanzialmente discriminatorie, di fatto inevitabili, con riguardo soprattutto ai redditi di capitale e alle rendite finanziarie e la conseguente concentrazione della tassazione progressiva sui soli redditi di lavoro e delle imprese individuali. Con lo scoppio della crisi economica del 2008 e, poi, di quella pandemica, la gestione ai fini anticongiunturali di una politica fiscale, già di per sé fortemente squilibrata, è divenuta sempre più difficile, essendo venuto meno un consistente flusso di risorse a favore del bilancio pubblico, proprio mentre le spese non cessano di aumentare sulla spinta anche dell'esigenza di finanziamento della spesa sociale, del *welfare state* e degli interventi congiunturali che si sono succeduti nel tempo, ultimo quello antipandemia.

Si capisce, perciò, perché si sia oggi un po' tutti d'accordo sulla necessità di uno Stato più forte, erogatore di servizi sociali e, insieme, finanziatore della ricerca, dell'innovazione e della formazione permanente.

Siamo tutti cresciuti nel rispetto dei principi fondamentali di solidarietà, sussidiarietà e garanzia del bene comune. Non possiamo, perciò, non sentire istintivamente nei difficili momenti di crisi che stiamo attraversando la necessità, da una parte, di abbandonare quelle teorie contrattualistiche e dei diritti primordiali che puntano sull'autoreferenzialità del mercato e sulla neutralità degli strumenti di politica economica rispetto alle scelte degli operatori e, dall'altra e soprattutto, di dare ampio spazio all'intervento redistributore fiscale dello Stato condotto secondo una forte direzione morale e bilanciando i diritti proprietari con i diritti di cittadinanza. La regola dovrebbe essere in linea di principio la seguente: se ci sono disuguaglianze endemiche, la loro riduzione deve essere al primo posto tra gli obiettivi etici che uno Stato regolatore deve perseguire nel rispetto dei diritti fondamentali dei suoi cittadini sanciti dalla Costituzione. La disuguaglianza è la vera patologia della nostra epoca, è una grave minaccia al buon funzionamento di ogni democrazia, è la perdita di fratellanza e della coesione sociale.

## 2. La funzione redistributiva del tributo

**2.1.** È in questo contesto socio-economico che il tributo si rivela, insieme alla spesa, il più duttile degli strumenti che lo Stato ha a disposizione per superare le indicate disuguaglianze.

Il tributo, insomma, non è più un *premium libertatis* o solo l'altra faccia negativa del costo dei diritti. In un mondo disuguale quale il nostro, è soprattutto lo strumento non repressivo che uno Stato non meramente amministrativo ha a disposizione per correggere le distorsioni e le imperfezioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive e a tutela, anche, dei diritti sociali.

È in questo contesto che emerge con sempre maggiore forza l'annoso problema, di cui siamo stiamo discutendo in queste due giornate, del rapporto tra la potestà normativa di imposizione, il mercato e la giustizia sociale; problema che si può ridurre, in termini costituzionali, ai seguenti, ben noti interrogativi:

– Il legislatore, nell'istituire i tributi ai sensi dell'art. 53 Cost., deve rispettare i limiti patrimoniali, qualitativi e quantitativi, alla tassazione imposti dal mercato o, invece, è libero di ripartire equamente i carichi pubblici fissando i presupposti di imposta alla sola condizione che essi esprimano una posizione di vantaggio del contribuente economicamente rilevante?

– E se la risposta fosse nel primo senso, e cioè in quello della necessaria autosufficienza patrimoniale delle basi imponibili, i tributi costruiti senza rispettare i limiti patrimoniali imposti dal mercato sarebbero incostituzionali per violazione dell'art. 53 Cost. e, quindi, dovrebbero essere rinnegati come strumento di giustizia distributiva?

**2.2.** Provo a dare ragione degli argomenti che mi portano, ormai da tempo, a dare una risposta negativa a quest'ultima domanda.

In momenti come l'attuale, in cui sarebbe necessario ridurre il peso sui redditi familiari e di impresa trasferendolo anche sulle c.d. *new properties* – come sono, ad esempio, l'emissione di gas inquinanti e l'uso e la raccolta di dati e informazioni da parte delle *digital enterprises* e altro ancora – ritengo anacronistico, se non addirittura antistorico, restringere l'ambito della tassazione ai soli redditi, patrimoni e consumo. Si correrebbe, infatti, il rischio di ridurre fortemente la funzione redistributiva dell'imposizione fissata dagli artt. 3 e 53 Cost. e si ritornerebbe ai tempi in cui il tributo era visto, nell'ottica della teoria del beneficio, come una forma di "autoimposizione" o, meglio, di limitazione del diritto di proprietà accettata dal contribuente in funzione del finanziamento dei servizi pubblici di cui esso si avvale. Voglio dire che si enfatizzerebbe eccessivamente, attraverso il riferimento alla necessaria esistenza di elementi patrimoniali attivi, il criterio di appartenenza proprietaria e si presupporrebbe, culturalmente e moralmente, la inscindibilità tra la persona del contribuente e i suoi diritti proprietari e la natura preistituzionale degli stessi.

Se, invece, si cala il tema dei limiti costituzionali all'imposizione in una realtà come quella attuale, caratterizzata dalle crescenti disuguaglianze, non è difficile rendersi conto che è proprio questa nuova realtà che richiede interventi tributari espansivi e di natura più distributiva, meno enfasi sulla tutela dei diritti proprietari e una più decisa riconduzione del principio di capacità contributiva a quello di uguaglianza sostanziale. Richiede soprattutto di superare quelle tesi, di sapore un po' fondamentalista, basate ancora sulla identità strutturale persona-proprietà di origine lockeana, sul dogma della necessaria scambiabilità nel mercato nazionale delle entità patrimoniali assunte quali presupposti di imposta e sulla conseguente dipendenza delle scelte del legislatore fiscale da quelle dello stesso mercato.

Come ho detto e scritto in altre occasioni, si deve, insomma, prendere atto che si è ormai da tempo acquisito un diverso paradigma della giusta imposizione, in armonia tanto con l'evoluzione della nozione funzionale di tributo in un modello di stato sociale, quanto con i principi fondamentali di giustizia distributiva e di equo riparto aventi il loro fondamento, in primo luogo, nell'art. 3 Cost.

E se si segue questo paradigma non si può non arrivare alla conclusione – su cui molti di noi insistono da tempo – di interpretare il riferimento alla capacità contributiva come fissazione di un mero criterio distributivo. Il che significa acconsentire a che la ripartizione del carico pubblico avvenga, per la soddisfazione dell'interesse generale, in base a scelte di origine sociale fatte dal legislatore nella sua discrezionalità; a scelte, cioè, che possono anche escludere il riferimento ad una "ricchezza" del contribuente avente contenuto patrimoniale. Si arriva così a definire la funzione fiscale come una funzione di riparto del carico pubblico tra i consociati e, perciò, a scindere la persona del contribuente dalla sua proprietà ed assumere quali soggetti passivi d'imposta anche coloro che pongono in essere presupposti, socialmente rilevanti, risolvendosi anche nella sola valutazione economica delle diverse possibilità di soddisfare le loro esigenze e i loro bisogni e di realizzare, perciò, i loro interessi.

### 3. *L'art. 53 Cost.*

**3.1.** L'art. 53 Cost. rispecchia il suddetto paradigma, dando per presupposte l'indipendenza del potere normativo di imposizione dalle leggi di mercato e, quindi, la neutralità della nozione di capacità contributiva. Con la sua "aperta" quanto stringata formula esso si limita, infatti, a collegare il tributo alla manifestazione da parte del contribuente di una specifica capacità contributiva socialmente ed economicamente rilevante. Non richiede, perciò, che i presupposti di tassazione siano provvisti di attributi patrimoniali suscettibili di scambio sul mercato, non assume tali attributi quale limite al potere legislativo di imposizione e quindi – come diceva a suo tempo Livio Paladin – non richiede che sussista necessariamente la disponibilità da parte dei soggetti passivi di un saldo patrimoniale attivo da impiegare ai fini della corresponsione del tributo.

La formula usata dal legislatore costituzionale dà, insomma, per scontato che i diritti proprietari, pur essendo costituzionalmente garantiti e riconosciuti dagli artt. 42 e 43 Cost., non hanno una tutela assoluta e preistituzionale ai fini fiscali, non sono un attributo necessario e indissolubile della persona del contribuente, non sono “interni” ad essa. Al pari di altri diritti e valori, essi non sono antecedenti alla struttura fiscale, ma, al contrario, sono la conseguenza di norme anche fiscali, che li conformano e li “riducono” a fini di equo riparto, e cioè a fini sociali, di pubblica utilità e di concorso solidaristico alle pubbliche spese.

**3.2.** Una siffatta interpretazione non solo consegue espressamente dalla lettera dell’art. 53, come interpretata da diverse sentenze della Corte delle leggi, ma poggia anche logicamente sull’assunto pacifico che nelle società liberal-democratiche la persona del contribuente da tutelare contro gli eccessi del legislatore fiscale non si identifica più solo con l’*homo economicus*, che è come dire con i suoi diritti proprietari, nati con essa e dunque, prima, senza e perfino contro lo Stato e la società. Essa va, al contrario, considerata anche nella sua complessità di essere politico, sociale e morale inserito in un contesto istituzionale e, quindi, come individuo scindibile dai suoi diritti proprietari. Un individuo, in ultima analisi, tassabile in quanto persona sociale, in quanto – come dice Amartya Sen – *homme situé*, componente la comunità anche solo per le sue “capacitazioni” e “possibilità”, senza che sia necessario assumere la titolarità di un reddito o di un patrimonio quale condizione insuperabile di legittimità della tassazione e, quindi, quale limite invalicabile di essa.

**3.3.** Se si dovessero seguire le teorie deontologiche qui avversate, si avrebbe la conseguenza – discutibile anche in termini di giudizio di valore – che la scelta del presupposto sarebbe fatta dal legislatore non nella pienezza dei suoi poteri distributivi, ma esclusivamente nell’ambito dei soli indici patrimoniali proprietari valutabili nel mercato e, perciò, soggetti alle regole del medesimo. Il legislatore, in altri termini, sarebbe costretto a perseguire le sue politiche fiscali in modo limitato nel solo rispetto del principio di appartenenza, essendogli vietato di allargare la sua scelta alle altre numerose circostanze (non reddituali e non patrimoniali) che, pur non avendo questo requisito, sono – per altre ma equivalenti ragioni – ugualmente meritevoli di essere assunte a parametro di concorso alle pubbliche spese.

Il che non è costituzionalmente ragionevole. Il mercato (necessariamente) imperfetto, proprio delle società liberali “mature”, non dà infatti e non potrebbe dare da solo una rappresentazione esclusiva – e, quindi, completa – della gamma dei rapporti e delle situazioni assumibili a indici di capacità contributiva. Nel mercato non si esauriscono tutte le vicende della persona. E la proprietà dei beni in esso scambiati non costituisce l’unico mezzo di apprestamento della base economica necessaria per lo sviluppo della persona stessa, quantomeno non ha la centralità di una volta. Nello stato sociale, infatti, la funzione della proprietà è sostituita normalmente dalla tutela giuridica del posto di lavoro, dagli istituti della

sicurezza sociale e dalla tutela dell'abitazione. E lo stesso risparmio viene in misura sempre più cospicua investito in forme diverse dall'acquisto diretto di beni durevoli nel mercato. Per cui – lo ripeto – lasciare che siano solo le imperscrutabili regole naturalistiche del mercato a stabilire i limiti e i criteri nella scelta della ricchezza da tassare e non invece le leggi dello Stato ispirate al principio di coerenza e ragionevolezza può divenire addirittura fomite di disuguaglianza. Ciò proprio perché riduce la funzione dello Stato (e delle sue leggi) a quella di semplice esecutore di tali regole, escludendone l'originale intervento “politico” di mediatore sociale, di equo distributore del carico contributivo in relazione ai bisogni pubblici e ai vantaggi goduti dai contribuenti, nonché di garante delle libertà individuali e collettive.

#### 4. I riscontri in sede applicativa

**4.1.** Le suddette generali considerazioni non solo hanno una base teorica, ma trovano sicuri riscontri anche in sede applicativa. Come ha messo bene in evidenza Andrea Fedele questa mattina esistono, infatti, *de jure condito* numerosi prelievi che hanno come presupposto delle entità economicamente rilevanti, ma che per loro natura non sono disponibili, non hanno la caratteristica della patrimonialità e non possono, comunque, fornire i saldi patrimoniali attivi necessari alla provvista. Di modo che, se si seguisse la tesi della capacità contributiva qualificata, tutti questi prelievi dovrebbero considerarsi costituzionalmente illegittimi o dovrebbero essere ricostruiti e faticosamente giustificati in un'ottica non tributaria con riferimento ad altri, diversi principi costituzionali.

Basti pensare, ad esempio, a quei prelievi che colpiscono alcuni tipi di autoconsumo, come i redditi derivanti dalla destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa e quelli in natura come, ad esempio, i *fringe benefits* costituiti dall'uso di un'abitazione e di un'auto. Tutti prelievi ricompresi nel regime delle imposte sui redditi, ma per i quali è evidente l'insussistenza di una disponibilità patrimoniale.

E si pensi anche alle imposte sull'organizzazione aziendale, tipo l'originaria IRAP, e a quelle sul valore aggiunto economico, le c.d. *business taxes*, le quali colpiscono la capacità organizzativa dell'operatore e del produttore o, comunque, altre entità non omologabili interamente né al reddito, né al patrimonio.

E ancora si pensi:

- allo stesso consumo oggetto delle omologhe imposte, in cui la disponibilità delle somme necessarie a pagarle è sicuramente estranea al presupposto;
- ai patrimoni colpiti dalle imposte reali, in cui il saldo attivo può non esistere, data l'assoluta estraneità delle componenti negative all'identificazione del loro presupposto;
- a quei redditi d'impresa imponibili che risultano insufficienti a coprire debiti contratti dal titolare dell'impresa;

– alle accise che gravano sulla produzione organizzata di beni, in cui il fatto dell'immissione al consumo dei beni stessi – assunto dal legislatore quale presupposto legittimativo dell'imposizione – non contiene certo in sé la disponibilità della provvista per pagare il tributo.

**4.2.** Un discorso a parte, ma comunque non dissimile, va fatto, in via conclusiva, per quei tributi ambientali in senso proprio che hanno come presupposto l'emissione di gas inquinanti che deteriorano l'ambiente. Questi gas sono, in effetti, beni-entità non reddituali, non patrimoniali, privi comunque di un diretto valore patrimoniale e insuscettibili di essere scambiati sul mercato contro denaro.

A fronte di tali tipi di prelievo, i fautori della nozione di “capacità contributiva qualificata” sono portati a negare la loro natura tributaria e, perciò, a qualificarli come istituti aventi natura risarcitoria o solamente sanzionatoria. In fondo, anche il fatto che la *carbon tax* nel linguaggio comunitario sia stata chiamata e trattata come “*carbon price*” fa pensare ad un orientamento della stessa Commissione UE a definire il prelievo ambientale in termini di “prezzo” e non di tributo e, quindi, come un prelievo la cui applicazione non è sottoposta alla regola dell'unanimità prevista dall'art. 311 TFUE per l'istituzione dei tributi.

Personalmente – ma so di essere in minoranza – sarei propenso a ritenere che per il nostro ordinamento costituzionale anche il *carbon price* dovrebbe essere apprezzato sotto il profilo degli artt. 53, comma 1, e 3 Cost. come un vero e proprio prelievo fiscale e non come una semplice “barriera giuridica”, impeditiva di (o disincentivante) determinate attività imprenditoriali. Se, infatti, la disciplina dei tributi ecologici di impronta europea si risolve nella previsione di situazioni di fatto – l'utilizzo di gas nocivi – al cui verificarsi il soggetto passivo è tenuto a una corrispondente misura di concorso alle pubbliche spese secondo il principio “chi inquina paga”, va da sé che il prelievo diretto a compensare il pregiudizio sociale arrecato alla collettività entra nell'area della fiscalità, a prescindere da eventuali finalità di indirizzo delle scelte dei privati.

La misurabilità economica del presupposto-emissione inquinante dovrebbe, di conseguenza, essere garantita non dalla diretta valorizzazione, di fatto impossibile, dell'emissione, ma dalla determinazione dell'entità degli svantaggi che essa può arrecare all'ambiente anche in termini di comparazione con altre emissioni meno o niente affatto inquinanti.

Tale problematica non sembra sia stata per ora risolta o, comunque, approfondita dalla Commissione UE nel senso di negare in modo soddisfacente la natura fiscale di tale tipo di prelievo e, quindi, di affermarne la mera natura risarcitoria e disincentivante di un'attività imprenditoriale nociva.

Non ci resta, perciò, che attendere sul punto ulteriori, motivate prese di posizione.



# CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E “AGENDA” DEL TERZO MILLENNIO: DALLA TUTELA DELL’AMBIENTE ALL’ECONOMIA CIRCOLARE

*Antonio Uricchio\**

ABSTRACT: Il rapporto tra il principio di capacità contributiva e gli obiettivi dell’Agenda 2030, posti alla base del *Green Deal* europeo, potrebbe apparire tenue e lontano, se non addirittura inesistente. Eppure, l’esigenza di dare compiutezza alla transizione ecologica, assunta come priorità assoluta per assicurare un futuro al pianeta e come sfida necessaria per far fronte alle emergenze ambientali, impone l’adozione di strumenti e politiche complesse, compresi interventi di natura finanziaria e tributaria. In questa visuale, il superamento dell’economia lineare e l’approdo verso un modello di sviluppo di tipo circolare richiedono un impegno da parte del legislatore fiscale, chiamato a sostenere tale cambiamento e a valorizzare la dimensione promozionale del fisco per implementare modelli sostenibili di sviluppo. Si tratta di una transizione epocale che richiede un forte impulso preordinato all’adozione di misure, anche di natura tributaria, necessarie a far fronte alle emergenze ambientali, climatiche e energetiche.

SOMMARIO: 1. Gli obiettivi di Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile, economia e fiscalità circolare. – 2. La sfida ecologica e il diritto tributario del nuovo millennio. – 3. La fiscalità ambientale nella nuova cornice costituzionale. – 4. La copertura costituzionale della fiscalità circolare tra extrafiscalità e capacità contributiva. – 5. Transizione ecologica, crisi energetica e accise verdi.

## 1. *Gli obiettivi di Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile, economia e fiscalità circolare*

Nel ringraziare i professori Luca Antonini e Valeria Mastroiacovo, instancabili organizzatori di questo simposio, i giudici costituzionali impegnati nelle diverse sessioni, il presidente Angelo Buscema che coordina quella nella quale sono coinvolto, il Presidente emerito della Corte Franco Gallo, appena intervenuto, e i col-

---

\* Professore ordinario di Diritto tributario presso l’Università degli Studi “Aldo Moro” di Bari – Presidente ANVUR.



leggi Livia Salvini e Giuseppe Melis che ci ospitano in questa prestigiosa sede accademica, esprimo un sincero apprezzamento per un confronto così ampio sulle prospettive del diritto tributario nel nuovo millennio e, tra queste, della fiscalità ambientale in rapporto al principio di capacità contributiva. Il tema viene affrontato alla luce degli obiettivi da raggiungere entro il 2030 (*Sustainable Development Goals – SDGs goals*), definiti con il documento Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile, approvato il 25 settembre 2015 in occasione della 70a Assemblea generale delle Nazioni Unite (Risoluzione NU A/RES/70/1 “*Trasformare il nostro mondo: l’Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile*”) <sup>1</sup>. Tali obiettivi sono stati peraltro ampiamente ripresi dalle istituzioni unionali <sup>2</sup> con la comunicazione COM (2016) 739, “*Il futuro sostenibile dell’Europa*” <sup>3</sup>, dal Sesto programma di azione per l’ambiente, dalla Strategia “Europa 2020, dal documento denominato “*Green New Deal europeo*” <sup>4</sup> e poi dall’*Intergovernmental Panel on Climate Change* (IPCC) e dalla comunicazione della Commissione UE del 14 luglio 2021 COM (2021) 550 final “*‘Pronti per il 55%’: realizzare l’obiettivo climatico dell’UE per il 2030 lungo il cammino verso la neutralità climatica*” <sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. BECCHETTI, *Introduzione*, in BONOMO-TAFARO-URICCHIO, *Le nuove frontiere dell’ecodiritto*, Bari, 2021, XXI, secondo il quale «*la sfida globale della transizione ecologica è ancora più impegnativa di quella altrettanto globale della pandemia*» .... richiedendo una trasformazione profonda di «*agricoltura, industria, sistemi di riscaldamento delle case e produzione di energia*».

<sup>2</sup> Come evidenziato nel Piano per la transizione ecologica approvato dal Governo Draghi, «*le politiche ambientali – e quindi anche quelle riguardanti i cambiamenti climatici – fanno parte delle competenze condivise a livello dell’Unione Europea, potendo i Paesi Membri adottare politiche proprie soltanto per situazioni specifiche e in assenza di misure unionali. La logica profonda di tale condivisione sta nella consapevolezza dell’irraggiungibilità degli obiettivi ambientali senza un coinvolgimento collettivo degli Stati membri, oltre che nella comprensione che per garantire condizioni paritarie di mercato i requisiti ambientali/climatici non possano che essere gli stessi a livello dell’Unione, sia che si tratti di rispetto di norme europee, sia che si tratti della risposta a Convenzioni ambientali internazionali*».

<sup>3</sup> Decisione 1386/2013/UE su un programma generale di azione dell’Unione in materia di ambiente fino al 2020 *Vivere bene entro i limiti del nostro pianeta*, secondo cui «*L’Unione si prefigge di proteggere l’ambiente e la salute umana prevenendo o riducendo l’impatto negativo della produzione e della gestione dei rifiuti, riducendo gli impatti complessivi dell’uso delle risorse e migliorandone l’efficienza, mediante l’applicazione della seguente gerarchia dei rifiuti: prevenzione, preparazione per il riutilizzo, riciclaggio, recupero di altro tipo e smaltimento*».

<sup>4</sup> Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il quadro per il conseguimento della neutralità climatica e che modifica il regolamento (UE) 2018/1999 – Legge europea sul clima, Bruxelles, COM (2020) 80 final, 1 secondo cui: «*la comunicazione sul Green Deal europeo COM (2019) ha varato una nuova strategia di crescita mirata a trasformare l’UE in una società giusta e prospera che migliori la qualità di vita delle generazioni attuali e future, una società dotata di un’economia moderna, efficiente sotto il profilo delle risorse e competitiva che nel 2050 non genererà emissioni nette di gas a effetto serra e in cui la crescita economica sarà dissociata dall’uso delle risorse. Il Green Deal europeo riafferma l’ambizione della Commissione di fare dell’Europa il primo continente climaticamente neutro entro il 2050*». Cfr. anche la Comunicazione COM (2020) 21 final del 14 gennaio 2020.

<sup>5</sup> Secondo la comunicazione, «*È un momento tipico per la risposta mondiale alle emergenze che minacciano il clima e la biodiversità e la nostra è l’ultima generazione che può intervenire in tempo. Questo decennio è decisivo se vogliamo rispettare gli impegni assunti nel quadro dell’accordo di Parigi,*

Invero, il rapporto tra il principio di capacità contributiva, fondamento e limite del sistema impositivo, e gli obiettivi di Agenda 2030, posti alla base del *Green Deal*, potrebbe apparire tenue e lontano, se non addirittura inesistente. Eppure, l'esigenza di dare compiutezza alla c.d. transizione ecologica<sup>6</sup>, assunta come priorità assoluta per assicurare al pianeta il diritto al futuro (considerata dal PNRR italiano come «*la base del nuovo modello di sviluppo su scala globale*»)<sup>7</sup> e come sfida necessaria per far fronte alle emergenze del pianeta (inquinamento, emissione di CO<sub>2</sub>, innalzamento delle temperature del pianeta<sup>8</sup>, ecc.), impone quindi l'adozione di strumenti e politiche complesse<sup>9</sup> e di diversa natura, compresi interventi di

---

*nell'interesse della salute, del benessere e della prosperità di tutti. L'UE ha dato l'esempio fissando obiettivi ambiziosi per ridurre le emissioni nette di almeno il 55% entro il 2030 rispetto ai livelli del 1990 e per diventare il primo continente climaticamente neutro entro il 2050. Questi obiettivi non sono più aspirazioni o ambizioni, ma obblighi sanciti dalla prima normativa europea sul clima, che crea nuove opportunità per l'innovazione, gli investimenti e l'occupazione».*

<sup>6</sup>Cfr. GIOVANNINI, *L'utopia sostenibile*, Bari, 2018.

<sup>7</sup>Secondo il documento, «*per avviarla sarà necessario intervenire sia sul lato della domanda, sia sul lato dell'offerta. In primo luogo, occorre ridurre drasticamente le emissioni di gas clima-alteranti in linea con gli obiettivi del Green Deal europeo. In secondo luogo, sarà necessario migliorare l'efficienza energetica delle filiere produttive, degli insediamenti civili e degli edifici pubblici e la qualità dell'aria nei centri urbani e delle acque interne e marine. Nell'ambito delle politiche di transizione ecologica, si ritiene prioritario incentivare una gestione efficace delle aree verdi, attraverso corposi interventi di rimboschimento e una maggiore diffusione delle stesse sul territorio urbano e periurbano. La riconversione ecologica può e deve rappresentare anche un terreno di nuova competitività per molta parte del nostro sistema produttivo, anche attraverso investimenti nell'agricoltura sostenibile e di precisione, a partire dal Mezzogiorno, permettendo di conseguire una maggiore armonia con la natura, pur nel contesto di una società a forte vocazione industriale. Gioca un ruolo strategico, a tal fine, anche il sistema agricolo e forestale che, tramite il presidio e la gestione sostenibile della maggiore parte del territorio nazionale, è in grado di assorbire una significativa quota delle emissioni di gas climalteranti del sistema Paese, come evidenziato dall'European Green Deal. Per quanto attiene al lato dell'offerta, l'Italia deve diventare produttrice di beni e servizi coerenti con la transizione ecologica, quali – ad esempio – la produzione di materiali ecocompatibili, la fornitura di tecnologie per la gestione dei rifiuti urbani e industriali, la conversione all'elettrico del settore automobilistico».*

<sup>8</sup>La proposta di regolamento del Parlamento europeo cit. esprime «*la nuova e più ambiziosa strategia dell'UE di adattamento ai cambiamenti climatici, il varo del patto europeo per il clima, la strategia industriale dell'UE per affrontare la duplice sfida della trasformazione verde e della trasformazione digitale, un nuovo piano d'azione a favore dell'economia circolare e una strategia in materia di finanza sostenibile anche per integrare in modo più sistematico la sostenibilità nella governance societaria».*

<sup>9</sup>In questo senso il Piano per la transizione ecologica, cit. che riconosce la complessità del processo, proteso al riequilibrio della relazione, oggi compromessa, tra lo sviluppo della società e l'ecosistema del pianeta, tra l'uomo e l'*oikos*, la “casa comune” cui fa riferimento l'etimologia del termine “ecologia”. Nel documento, viene avvertito come la «*transizione implica l'avvio di mutamenti di lungo periodo, necessariamente correlati ad altri processi analoghi che riguardano più campi del rapporto tra società umane ed ecosistemi: la demografia; l'economia; l'agricoltura; l'industria e la produzione-distribuzione-consumo di beni e servizi; l'energia, ovvero le forme da cui si ricavano la forza motrice e il calore necessari alle attività industriali, alla mobilità e al benessere individuale e collettivo... Invertire la rotta è possibile e doveroso per le generazioni presenti e future. La ricerca scientifica indica*

natura finanziaria e tributaria. L'insieme delle diverse azioni da mettere in campo esprimono l'esigenza di connettere l'economia circolare, modello di sviluppo di riferimento nell'agenda 2030 in quanto in grado di rigenerarsi da solo, alla fiscalità, sia adoperando gli strumenti del prelievo, sia quelli agevolativi ed esentativi. Dimostrata l'erroneità dell'assunto che tutte le risorse sono abbondanti e tendenzialmente illimitate, facilmente accessibili ed eliminabili a basso costo, riassunta efficacemente dalla formula propria dell'economia lineare "prendi, produci, usa e getta", si rende necessario passare ad un modello economico circolare nel quale tutte le attività siano organizzate in modo che gli scarti di qualcuno diventino risorse per qualcun altro, non avendo tendenzialmente fine il ciclo di vita dei diversi beni: mentre quelli biologici possono essere reintegrati nella biosfera, quelli tecnici sono destinati ad essere valorizzati e trasformati senza fine<sup>10</sup>, cogliendo nuove fonti di valore e allungando catene produttive-commerciali. Ripensare la "catena del valore" secondo lo schema della circolarità significa intervenire su più profili come la progettazione, la produzione, il consumo di beni e servizi, la gestione dei rifiuti, la mobilità, ecc. restituendo nuova linfa a materie prime e beni già utilizzati ma che non esauriscono la propria utilità<sup>11</sup>. Il superamento, pur se graduale dell'economia lineare, e l'approdo verso un modello di sviluppo circolare richiede un impegno del legislatore fiscale, chiamato a sostenere tale cambiamento attraverso la transizione dalla fiscalità lineare a quella circolare. A differenza della fiscalità lineare, indifferente rispetto alle dinamiche della spesa e sensibile solo a

---

*l'urgenza di una trasformazione radicale degli assetti economici, industriali e sociali attuali per scongiurare il pericolo che i cambiamenti climatici in corso e la riduzione della biodiversità compromettano i progressi e i benefici ottenuti finora».*

<sup>10</sup>Cfr. GIULIANO, *Introduzione al volume conversazioni con G. Nebbia, Non superare la soglia*, Torino, 2016, 9, secondo cui «fare pace con un pianeta bistrattato dall'arroganza dell'Uomo che lo stava progressivamente inquinando, che riduceva le risorse disponibili e non rinnovabili consumandole in modo sconsiderato fino all'eccesso, e nello stesso tempo mettere a fuoco le responsabilità che apparivano facilmente addebitabili a un Nord del mondo ricco che manteneva un insostenibile modello di sviluppo a scapito dei due terzi della Terra, offriva una ragionevole base di risposte soddisfacenti alla sete di giustizia, di pace, di libertà per costruire un modello di futuro alternativo a quello vigente».

<sup>11</sup>Fondamentali per accompagnare tale processo il sostegno al trasferimento tecnologico e più in generale all'innovazione e il costante monitoraggio dei risultati e dei processi al fine di misurarne l'efficacia, che, a loro volta, presuppongono un insieme di ingredienti di natura culturale, scientifica, tecnologica ed economica. Come dichiarato dal piano per la transizione ecologica approvato dal Governo Draghi, presupposti per il successo della transizione ecologica sono: «1) il consenso, la partecipazione e un approccio non ideologico alle questioni aperte. Per conseguire gli obiettivi del piano – dalla neutralità climatica entro il 2050 fino al ripristino della biodiversità e al riequilibrio ambientale – sarà necessaria la volontà collettiva di collaborare al di là delle divergenze, che dovrà unirsi alla piena disponibilità a cambiare comportamenti e pratiche consolidate e ad operare concretamente attraverso l'impegno pubblico, dei singoli cittadini, delle imprese e del settore no-profit; 2) la centralità della ricerca scientifica nella produzione di innovazione. L'utilizzo delle tecnologie più efficaci e meno impattanti è un fattore fondamentale per tracciare la rotta della transizione; 3) la semplificazione delle regole che governano l'attuazione dei progetti, in modo da rendere possibile l'impegnativa opera di trasformazione nei tempi e nei modi previsti».

quelle del prelievo per il prelievo e quindi, come l’economia lineare, tendenzialmente incrementale<sup>12</sup>, quella circolare, tassando lo scarto e favorendo il riuso e il riciclo, appare idonea ad assicurare sostenibilità e sviluppo con un impatto positivo su spesa pubblica e bilanci pubblici. Si tratta, infatti, di un cambiamento epocale che richiede un forte impulso con l’adozione di regole incisive e adeguate alle emergenze ambientali, climatiche e energetiche che vadano ben oltre la declinazione del principio del “chi inquina paga”<sup>13</sup>, sulla cui base si è sviluppata, negli ultimi decenni, una fiscalità ambientale, anche in ambito tributario, che appare ancora limitata e obsoleta. La fiscalità lineare, dominata dal principio di neutralità fiscale, timorosa e preoccupata dall’influenzare decisioni, preferenze e comportamenti dei contribuenti e delle imprese, perde di vista i fini extrafiscali per attribuire rilevanza solo a quelli del gettito, offrendo allo Stato risorse da destinare alla spesa, senza avere riguardo alla meritevolezza degli impieghi, finendo così troppe volte per finanziare la spesa per la spesa e quindi anche lo spreco. L’approdo al modello della fiscalità circolare consente invece di apprezzare pienamente la dimensione promozionale del fisco, producendo benefici per l’ambiente, tassando produzioni inquinanti e prevedendo incentivi per comportamenti ambientalmente virtuosi (cfr. art. 68, legge n. 221/2015, secondo cui «*i sussidi sono intesi nella loro definizione più ampia e comprendono, tra gli altri, gli incentivi, le agevolazioni, i finanziamenti agevolati, le esenzioni da tributi direttamente finalizzati alla tutela dell’ambiente*»). Essa, inoltre, consente di avviare la soppressione di incentivi ambientalmente dannosi, peraltro, ancora largamente adoperati dal legislatore. A questo riguardo, sono stati istituiti il catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e quello dei sussidi ambientalmente favorevoli nei quali sono compresi sia i sussidi diretti, i quali trovano la propria fonte in leggi di spe-

---

<sup>12</sup> I continui interventi normativi in materia fiscale, finalizzati ad incrementare il gettito attraverso nuovi tributi o l’elevazione delle aliquote di quelli esistenti, generano risorse da impiegare nella spirale perversa di un debito sempre crescente. In altri termini, più gettito, più spesa, più debito; la fiscalità lineare diventa così finanza esponenziale in forza della quale cresce la pressione fiscale, cresce la spesa pubblica, cresce il debito pubblico. Cfr. GALLO, *Etica fiscale e fisco etico*, in *Neçtepa*, 2015, 6, secondo cui «*la crisi fiscale dello stato sociale che stiamo vivendo sotto il profilo sia dell’eccesso di spesa che della carenza delle entrate, non mette necessariamente in crisi l’impianto costituzionale che il nostro Paese si è dato attraverso la forma della costituzione rigida, quanto a tutela e al finanziamento dei diritti civili e sociali*».

<sup>13</sup> Sull’applicazione di questo principio in materia tributaria si vedano SELICATO, *Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”*, in *Rass. trib.*, 2005, 1157 ss.; VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1614 ss.; PALOMBINO, *Il significato del principio “chi inquina paga” nel diritto internazionale*, in *Riv. giur. amb.*, 2003, 871 ss.; BUCCISANO, *Principio chi inquina paga, capacità contributiva e tributi ambientali*, in MOSCHELLA-CITRIGNO (a cura di), *Tutela dell’ambiente e principio “chi inquina paga”*, Milano, 2014, 113 ss.; ID., *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2, 2016, 596 ss.; PER-RONE, *Fiscalità ambientale per l’Europa*, in DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, Bari, 57-58; CANNIZZARO, *La matrice solidaristica dei principi europei e internazionali in materia ambientale e il ruolo della fiscalità nel sistema interno*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 95 ss.

sa, sia quelli indiretti o impliciti, introdotti anche da norme fiscali o di altra natura, che prevedono trattamenti favorevoli e vantaggiosi rispetto a quelli ordinari (si pensi ad esempio all'*underpricing* per l'estrazione di risorse naturali o alla riduzione delle accise su carburanti agricoli)<sup>14</sup>. La rimozione graduale dei sussidi dannosi all'ambiente, nel dare piena attuazione alla nuova disciplina costituzionale di cui agli artt. 9 e 41, appare anche coerente con la regola costituzionale in materia di equilibrio economico finanziario (art. 81 Cost.), evitando lo spreco di risorse finanziarie (peraltro limitate) ovvero destinando i risparmi di spesa a politiche ambientali e ad altri fini meritori (inclusione sociale, sostegno all'occupazione e ai redditi, ecc.)<sup>15</sup>.

## 2. La sfida ecologica e il diritto tributario del nuovo millennio

Alla luce di quanto osservato appare evidente come il diritto tributario del nuovo millennio possa offrire un contributo significativo alla transizione dei sistemi economici verso modelli *sostenibili* e quindi al raggiungimento degli obiettivi, indispensabili ad affrontare le principali emergenze ambientali del Pianeta<sup>16</sup>. Ac-

---

<sup>14</sup> Come previsto dall'art. 68, legge n. 221/2015, cit. il Ministro della Transizione Ecologica cura annualmente il rapporto ivi previsto in materia. Il 20 gennaio 2022, il Ministro Cingolani ha trasmesso la quarta edizione del Catalogo ai Presidenti delle Camere e al Presidente del Consiglio dei Ministri e ai Ministri del Comitato Interministeriale per la Transizione Ecologica (CITE), dichiarando di dover presentare a breve un piano di uscita dai sussidi ambientalmente dannosi, in linea con il pacchetto Fit-for-55, prevedendo strumenti compensativi compatibili con la transizione ecologica, con l'obiettivo dell'azzeramento netto delle emissioni climalteranti e più in generale della protezione dell'ambiente. Dai dati esposti, emerge che nel 2019, sono stati erogati sussidi ambientalmente dannosi per un totale di 24,5 miliardi di euro, diventati 21,6 miliardi nel 2020. Quelli di incerta qualificazione sono invece aumentati a 13,6 miliardi contro i 12,9 miliardi del 2019.

<sup>15</sup> Nel G7 Ambiente tenutosi a Bologna il 12-13 giugno 2017 è stato ribadito «l'impegno nella rimozione progressiva degli incentivi, compresi i sussidi, non coerenti con gli obiettivi di sostenibilità», dovendo tutti i Paesi interessati «esplorare gli approcci che consentano un migliore allineamento dei sistemi fiscali con gli obiettivi ambientali». Analogamente, anche i Capi di Stato APEC (Asia-Pacific Economic Cooperation), a novembre 2009, nella dichiarazione conclusiva del loro 17° meeting, hanno dichiarato di voler «razionalizzare ed eliminare gradualmente nel medio-termine i sussidi ai combustibili fossili che incoraggiano lo spreco, pur riconoscendo l'importanza di fornire a coloro che ne hanno bisogno i servizi energetici essenziali», avviando un meccanismo di reporting periodico.

<sup>16</sup> Su questi temi, senza alcuna pretesa di esaustività, si vedano OATES, *Green Taxes: Can We Protect the Environment and Improve the Tax System at the Same Time?*, in *Southern Economic Journal*, 4, 1995, 915 ss.; PICCIAREDDA-SELICATO, *I tributi e l'ambiente (profili ricostruttivi)*, Milano, 1996; GALLO-MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 115 ss.; BATTISTONI FERRARA, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1094 ss.; ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012; DORIGO-MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, Roma, 2013; FICARI (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Roma, 2018; AULENTA, *Ambiente: piccoli tributi crescono*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, 37 ss.; PAREN-

canto alla sua naturale funzione di riparto delle spese pubbliche secondo eterogenei schemi impositivi, il Fisco influenza le scelte di cittadini e imprese, modulando l'intensità del prelievo in relazione alle loro attività e alle loro caratteristiche. Attraverso la dimensione promozionale<sup>17</sup> e quindi con agevolazioni, esenzioni, crediti d'imposta ed altri regimi premiali (si veda l'OCSE<sup>18</sup> che ha identificato ben cinque categorie di strumenti economici finalizzati a tutelare l'ambiente: tributi ambientali, sussidi, depositi cauzionali, sanzioni pecuniarie ed *emission trading*), il Fisco concorre all'attuazione di strategie destinate ad influenzare il rapporto tra uomo e natura<sup>19</sup>. La leva fiscale, infatti, integra gli ordinamenti giuridici nella promozione di modelli sostenibili di sviluppo e nella ricerca di rimedi ai danni procurati all'ambiente con una crescente consapevolezza. Al suo interno convergono istituti di varia epoca e di differente livello territoriale (si pensi alla dimensione comunale della tassazione dei rifiuti, da un lato e ai recenti interventi unionali di revisione del Codice Unico doganale europeo e di quella delle accise o alle nuove linee guida in materia di aiuti di Stato in materia ambientale pubblicate il 18 febbraio 2022) il cui tratto comune può identificarsi nell'esigenza di favorire la convergenza dei comportamenti individuali con le politiche pubbliche secondo soluzioni che, anche grazie ad una crescente e sempre più diffusa sensibilità ambientale, influenzano e indirizzano i sistemi produttivi e i consumi verso una sempre più urgente “transizione ecologica”. La prospettiva assunta induce a conformare la nuova fiscalità ambientale in senso più marcatamente “comportamenta-

---

TE, *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo. Parte prima*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 3, 2020, 623 ss.; ID., *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo. Parte seconda*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4, 2020, 879 ss. Si consenta di rinviare ai miei scritti: URICCHIO, *Le politiche tributarie in materia ambientale*, in DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, cit., 2016, 83 ss.; ID., *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, I, 1849 ss.; ID., *La costruzione della società ecologica: il Green New Deal e la fiscalità circolare*, in *Riv. dir. agr.*, 1, 2021; URICCHIO-SELICATO (a cura di), “*Circular Economy and Environmental Taxation*”. *Atti della Summer School Bari, 9-15 Settembre 2019*, Bari, 2020; ID., *Green deal e prospettive di riforma della tassazione ambientale (Atti della II Summer School in Circular Economy and Environmental Taxation – Bari 17-24 settembre 2021)*, Bari, 2022.

<sup>17</sup> Su questi temi URICCHIO-SELICATO-AULENTA (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015; nonché SELICATO, *Fisco e ambiente: strumenti per un Governo sostenibile del territorio. Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004, 399 ss.; ALBANO, *Fiscalità dell'energia e aiuti di Stato; dalla tutela dell'ambiente al dogma della sostenibilità*, in URICCHIO-SELICATO (a cura di), *Green deal e prospettive di riforma della tassazione ambientale*, cit., 248.

<sup>18</sup> OECD, *Economic instruments for environmental protection*, Parigi, 1989; ma prima ancora con una Raccomandazione del 26 maggio 1972.

<sup>19</sup> Cfr. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy. Profili evolutivi*, Bari, 2021, 127, la quale, nel sottolineare il largo utilizzo di incentivi fiscali in materia ambientale, ne sottolinea i risvolti negativi non solo sul piano del gettito ma anche rispetto ai modelli di sviluppo. Per l'A. «occorrerebbe passare a un sistema maggiormente equilibrato in cui gli incentivi e le fattispecie impositive operano in modo integrato e proporzionato».

le”<sup>20</sup>, attraverso la combinazione di strumenti impositivi (prelievi disincentivanti) e agevolativi (premi). La transizione ecologica presuppone, infatti, la profonda maturazione di una nuova coscienza ecologica<sup>21</sup> e un nuovo modo di pensare (l’ecosofia)<sup>22</sup> che possano ricomporre in modo armonico il rapporto tra natura, cultura e società, orientando i comportamenti in un contesto comunitario inter-generazionale<sup>23</sup>. È noto, peraltro, che unità sociali naturali (individui e famiglie), operatori economici e istituzioni, operano secondo logiche comportamentali non solo sorrette da principi economici (profitto, crescita, tornaconto) ma anche da valori come quelli della tutela dell’ambiente e della natura<sup>24</sup> e del rispetto della persona, presente e futura<sup>25</sup>.

<sup>20</sup> Cfr. THALER-SUNSTEIN, *Nudge. La spinta gentile*, Milano, 2009, 84.

<sup>21</sup> Come è noto all’ecologia compete la definizione delle modalità di interazione tra attività antropiche e natura, al fine di valutare qualunque trasformazione dell’ambiente anche tenendo conto dei vincoli naturali. La definizione di ecologia si deve a TANSLEY, botanico inglese, considerato pioniere della scienza ecologica, fondatore della *British Ecological Society* che coniò il termine nel 1935.

<sup>22</sup> Si veda ampiamente, MAFFESOLI, *Ecosofia. Un’ecologia per il nostro tempo*, Frattamaggiore, 2018.

<sup>23</sup> Il tema della responsabilità delle generazioni presenti e future in materia ambientale è affrontato da Giovanni Paolo II nell’enciclica *Evangelicum vitae* (1995), ove richiamando la Genesi (2-15), viene osservato: «chiamato a coltivare e custodire il giardino del mondo, l’uomo ha una specifica responsabilità sull’ambiente di vita, ossia sul creato che Dio ha posto al servizio della sua dignità personale, della sua vita, in rapporto non solo al presente ma anche alle generazioni future. È la questione ecologica, della preservazione degli habitat naturali delle diverse specie animali e delle varie forme di vita che trova nella pagina biblica una luminosa e forte indicazione etica per una soluzione rispettosa del grande bene della vita, di ogni vita». Nello stesso senso l’enciclica *Caritas in veritate* di Benedetto XVI (2009) e la più nota *Laudato si* di Papa Francesco (2015) che, nelle conclusioni, ammette come l’attuale assetto economico e sociale sia divenuto insostenibile perché il mondo ha smesso di pensare ai fini dell’agire umano, affermando «se lo sguardo percorre le regioni del nostro Pianeta, ci si accorge subito che l’umanità ha deluso l’attesa divina». Si veda, sul tema, PARISOLI, *La Laudato si’ e il discorso della Summa fratris Alexandri ecologia integrale e dominio*, in *Antoniano*, 2016, 866, secondo cui nella enciclica sono molteplici gli elementi dell’ecologia integrale: ecologia ambientale, economica e sociale; ecologia culturale, ecologia umana o ecologia della vita quotidiana, principio del bene comune, giustizia tra le generazioni. Nello stesso senso, ZAMAGNI, *Civilizzare l’economia per una ecologia integrale*, ivi, 920.

<sup>24</sup> Cfr. HAECKEL, *Die Welträtshel* (1895-1899), in ID., *I problemi dell’universo: prima traduzione italiana autorizzata dall’autore del dott. Amedeo Herlińska con un’introduzione sulla filosofia monistica in Italia e aggiunte del prof. Enrico Morselli*, Torino, 1904. Si veda, anche NEBBIA, *Non superare la soglia, Conversazioni su centocinquanta anni di ecologia*, Torino, 2016, il quale ricorda come proprio Haeckel avesse apprezzato l’analogia tra fenomeni ecologici e fenomeni economici.

<sup>25</sup> Il riferimento alle “future generazioni” è contenuto nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea (2000/C 364/01), nel cui preambolo viene osservato che la salvaguardia dei valori comuni e la tutela dei diritti umani «fa sorgere la responsabilità e doveri nei confronti degli altri, come pure della comunità umana e delle generazioni future». Così anche la Convenzione di Aarhus (Danimarca 23-25 giugno 1998) che comprende, tra le sue finalità, «la necessità di tutelare il diritto di ogni persona, nelle generazioni presenti e future, a vivere in un ambiente atto ad assicurare la sua salute e il suo benessere». (Comunicazione della Commissione sull’accesso alla giustizia in materia

Da una prospettiva più ampia, la questione ambientale si salda a quella dell'aumento delle diseguaglianze sociali e territoriali, imponendo un più consapevole impiego di strumenti redistributivi di natura fiscale e valorizzando la capacità contributiva come regola essenziale di riparto. La questione della riduzione della povertà e del contrasto alle diseguaglianze a livello planetario è stato peraltro oggetto di un ampio confronto nel corso della terza conferenza internazionale sul finanziamento dello sviluppo sostenibile promossa dalle Nazioni Unite ad Addis Abeba nel 2015 nella quale sono state proposte e analizzate diverse misure di natura finanziaria e fiscale da adottare (*Addis Tax Initiative*). I Paesi partecipanti (ben 193) si sono, infatti, impegnati a destinare maggiori risorse finanziarie per la crescita economica, il benessere umano e l'ambiente dei Paesi in via di sviluppo, a offrire collaborazione nell'applicazione e nella riscossione dei tributi e a monitorare attraverso studi e incontri periodici lo stato di attuazione delle misure di carattere fiscale protese a promuovere un modello di sviluppo più equo e sostenibile<sup>26</sup>. Tra gli obiettivi dell'ambizioso programma di azione di Addis Abeba anche

---

ambientale, C (2017) 2616, 5.) Cfr. CGUE, 8 marzo 2011, C-240/09; CGUE, 12 maggio 2011, C-115/09. Si veda, inoltre, TAFARO, *Diritti umani oggi: sviluppo sostenibile e generazioni future*, VI corso brasiliano interdisciplinare sui diritti umani, Fortaleza, 2017, 43, secondo cui «occorre ripensare il diritto moderno, rinnovarlo, renderlo adeguato a garantire la sostenibilità dello sviluppo. In tal modo, mi pare che siano tracciati i confini ulteriori di un innovato diritto civile, chiamato ad assolvere (accanto alla tradizionale funzione di garantire la pace sociale regolamentando i rapporti tra i privati) un compito non facile: assicurare uno sviluppo incentrato sulla persona umana, tutelare i diritti (di esistenza e di sviluppo) delle generazioni presenti e future e (la sopravvivenza) del pianeta, in considerazione del fatto che: non siamo minacciati soltanto da forze distruttive per l'individuo e per la società, ma anche da forze distruttive per l'ambiente. Infatti, la società moderna sembra più minacciata dallo sviluppo insostenibile che dagli attacchi diretti alla libertà individuale». Si veda RENNA, *I principi in materia di tutela dell'ambiente*, in *Rivista quadrimestrale di diritto dell'ambiente*, 2012, 73 ss.; FRACCHIA, *Il principio dello sviluppo sostenibile*, in RENNA-SAITTA (a cura di), *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012, 433 ss.; ID., *Lo sviluppo sostenibile. La voce flebile dell'altro tra protezione dell'ambiente e tutela della specie umana*, Napoli, 2010; ID., *Sviluppo sostenibile e diritti delle generazioni future*, in *Rivista quadrimestrale di diritto dell'ambiente*, 2010; PELLEGRINO, *Sviluppo sostenibile dei trasporti marittimi comunitari*, Milano, 2009; FOIS (a cura di), *Il principio dello sviluppo sostenibile nel diritto internazionale ed europeo dell'ambiente*, XI Convegno Alghero, 16-17 giugno 2006, Napoli, 2007, 223 ss.; GRASSO, *Solidarietà ambientale e sviluppo sostenibile tra costituzioni nazionali, carta dei diritti e progetto di costituzione europea*, in *Politica del diritto*, 2003, 581 ss.; MEZZETTI, *Manuale di diritto ambientale*, Bologna, 2001, 9 ss.

<sup>26</sup> Secondo l'ultimo rapporto ATI «The average tax-to-GDP ratio in 2016 was 15.3%. Fewer than half of the ATI partner countries have achieved a tax-to-GDP ratio above the 15% mark considered necessary to provide basic public services. The revenue structure among ATI partner countries is dominated by indirect taxes, such as taxes on goods and services, which contribute an average of 44.1% of total tax revenue. Direct taxes, including income taxes, account for 35.6% of total tax revenue. Tax administration performance is valued by the ATI partner countries as a means of enhancing revenue mobilisation. Most of the ATI partner countries use the Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT) to systematically assess the strengths and weaknesses of the tax administrations systems. Out of the 23 ATI partner countries, 17 have concluded the TADAT assessment. Priority areas of the ATI partner countries aimed at enhancing revenue mobilisation include improving and simplify-



quello di sostenere gli sforzi condotti dalle Nazioni Unite per attuare l'“Agenda 2030”, utilizzando tutte gli strumenti disponibili, finanziari, scientifici e culturali, a favore dello sviluppo sostenibile delle aree più deboli del pianeta.

La necessità di indirizzare e distribuire le risorse pubbliche a sostegno di misure volte a contrastare inquinamento e diseguaglianze induce a prediligere un modello di fiscalità in senso funzionale, con un approccio più ampio e differente rispetto a quello tradizionale, dominato dal principio della neutralità. Del resto, il diritto tributario contemporaneo non può essere indifferente rispetto ai profondi mutamenti del presente, deve essere inteso in senso neutrale e particolare, restando profondamente condizionato da modelli valoriali all'interno dei quali si collocano i valori ambientali e di affermazione del diritto al futuro di uomo e natura nella consapevolezza, come diceva Heidegger, di non essere padroni del mondo ma pastori dell'essere.

### 3. La fiscalità ambientale nella nuova cornice costituzionale

La rilevanza primaria e assoluta del valore ambiente e la compenetrazione tra sostenibilità ambientale e sostenibilità sociale, umana, educativa<sup>27</sup>, oltre che ovviamente economica, influenza profondamente assetti regolatori europei e nazionali<sup>28</sup>, coniugando diritti dell'uomo e diritti della natura, principi di responsabilità sociale, doveri di solidarietà economica e sociale<sup>29</sup>. La tutela e la sostenibilità am-

---

*ing revenue collection, improving tax compliance, building capacity to implement important international standards, frameworks and agreements such as the BEPS Inclusive Framework, and Automatic Exchange of Information».*

<sup>27</sup> Cfr. MAGATTI, *Cambio di paradigma, uscire dalla crisi pensando al futuro*, Milano, 2017, 105, secondo cui «sostenibilità ambientale significa tante cose: assunzione del vincolo ecologico per lo svolgimento delle attività economiche, ma anche nuovi stili di vita personale e nuovi modelli di organizzazione sociale (si pensi al tema della mobilità), qualità dell'aria che si respira, cura idrogeologica, del territorio, prevenzione antisismica, lotta allo spreco, efficienza energetica e così via. ... Una seconda dimensione è la sostenibilità sociale e ... infine c'è la sostenibilità umana che a che fare con tre aspetti: uno demografico, uno generazionale e uno formativo». Conclude l'A: «in questa accezione integrale, l'idea di sostenibilità è un atto di realismo economico. Essa, infatti, implica un ritorno a pensare economicamente, in un quadro cioè di risorse limitate (e non illimitate) come negli ultimi decenni, dentro una rete di relazioni di tipo ecologico, sociale, politico».

<sup>28</sup> La politica commerciale dell'UE, illustrata nella comunicazione COM (2015) 497, “Commercio per tutti. Verso una politica commerciale e di investimento più responsabile”, promuove lo sviluppo sostenibile evidenziando in particolare il nesso tra commercio, sviluppo, diritti umani e buona governance, nella consapevolezza che il commercio «non è fine a sé stesso, è uno strumento a vantaggio delle persone».

<sup>29</sup> PENNASILICO, *Sviluppo sostenibile, legalità costituzionale e analisi “ecologica” del contratto*, in *Persona e mercato*, 2015, 1, 37 ss.; ID., *Sviluppo sostenibile e “contratto ecologico”: un altro modo di soddisfare i bisogni*, in *Rass. dir. civ.*, 2016, 1291 ss.

bientale divengono, quindi, un nuovo archetipo o, come detto, un doveroso paradigma<sup>30</sup> a cui conformare stili di vita privati, sistema produttivo<sup>31</sup>, politiche pubbliche, assumendo una rilevanza via via crescente anche sul piano costituzionale. Al riguardo, la Corte costituzionale<sup>32</sup>, dopo non poche oscillazioni<sup>33</sup>, ha configurato l’ambiente un bene giuridico immateriale e un valore unitario<sup>34</sup> e primario<sup>35</sup>,

---

<sup>30</sup> Cfr. MAGATTI, *Cambio di paradigma, uscire dalla crisi pensando al futuro*, cit., 146, il quale nel prospettare nuovi assetti socio economici ritiene necessario sostenere la riqualificazione dei contesti socio economici; ciò vuole dire: «*promuovere e premiare gli investimenti, materiali e immateriali, privati e pubblici, l'imprenditorialità, la partecipazione civica e sociale, la ricerca, l'innovazione, non solo tecnologica ma anche dei modi di vivere, di abitare, di educare, di curare; combattere gli sprechi, la corruzione e tutto ciò che si limita a estrarre valore della collettività, garantire una più equa redistribuzione delle risorse nella logica del riconoscimento delle tante forme di contribuzione; innovare profondamente la tassazione rendendola una leva premiale nei confronti di tutti i contributori; riconoscere la centralità della capacitazione attraverso un'azione di innovazione profonda del sistema educativa nel suo insieme.*».

<sup>31</sup> Cfr. GILG-BARR-FORD, *Green consumption or sustainable lifestyles? Identifying the sustainable consumer*, in *Futures*, 37, 2005, 481.

<sup>32</sup> Sul tema cfr. PERCHINUNNO, *Costituzione e ambiente: profili attuativi e prospettive di riforma*, in *Le nuove frontiere dell'ecodiritto*, cit., secondo cui «*con il termine ambiente non si identifica una materia o un concetto giuridico, ma solo una espressione di sintesi di diritti e interessi che va ad intersecarsi con altre materie.*». Ricorda l’A. l’apporto significativo offerto dalla Corte costituzionale nel promuovere «*una concezione unitaria di ambiente sia in senso oggettivo (come bene giuridico), sia in senso soggettivo (come diritto fondamentale della persona).*».

<sup>33</sup> In numerose pronunce, la Consulta ha ritenuto che la tutela del paesaggio di cui all’art. 9 Cost. possa essere intesa nel senso lato di tutela ecologica (Corte cost. 3 ottobre 1990, n. 430) e quindi «*di conservazione dell'ambiente naturale*» (Corte cost. 11 luglio 1989, n. 391) (al riguardo ricorda; mentre dalla tutela della salute di cui all’art. 32 Cost. è stata fatta discendere la «*tutela dell'ambiente in cui l'uomo vive*» (Corte cost. 16 marzo 1990, n. 127). Cfr. FLICK, *Cultura, patrimonio storico e artistico, paesaggio e ambiente nell'art. 9 della Costituzione*, in *Riv. Guardia di finanza*, 2017, 1278 il quale ricorda che «*quando il Costituente del '48 parlava di paesaggio, utilizzava un concetto che comprendeva anche la tematica dell'ambiente; all'epoca non esisteva ancora o esisteva solo in embrione.*». Cfr., inoltre, CARTEI, *Paesaggio*, in CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 4063; PASINI, *La tutela delle bellezze naturali*, Napoli, 1967, 15.

<sup>34</sup> Per un approfondimento sulla configurazione dell’ambiente come valore unitario cfr. MADDALENA, *La nuova giurisprudenza costituzionale in tema ambientale*, in *Ambiente & Sviluppo*, 1, 2012, 7 ss. ove sono richiamate le sentenze nn. 407/2002, 307/2003, 108/2005, 135/2005, 232/2005, 103/2006, 182/2006, 246/2006 e 398/2006.

<sup>35</sup> Tra le tante pronunce della Corte, particolare rilievo assume la sentenza n. 104/2008, che, nell’attribuire all’interesse ambientale un rilievo costituzionale, protetto in particolare dagli artt. 9, comma 2, e 32 Cost., afferma che «*la disciplina unitaria di tutela del bene complessivo ambiente, rimessa in via esclusiva allo Stato, viene a prevalere su quella dettata dalle Regioni o dalle Province autonome, in materia di competenza propria, che riguardano l'utilizzazione dell'ambiente, e, quindi, altri interessi.*». Sulla configurazione del bene ambiente come valore costituzionale “primario” e assoluto cfr. Cort. cost. sentenza n. 226/2009 secondo cui il paesaggio, come morfologia del territorio o aspetto visivo dell’ambiente, è un valore costituzionale primario e assoluto «*(...) la giurisprudenza di questa Corte, formatasi nella vigenza del Codice del 2004 (sentenze n. 182 e n. 183 del 2006, n. 367 del 2007 e n. 180 del 2008), ha ribadito che il paesaggio è un valore “primario” ed anche “assoluto” (in precedenza, sentenze n. 151 del 1986 e n. 641 del 1987). In tal senso, la sentenza n. 367 del 2007, secondo cui “l'art. 9 della Costituzione ha sancito il principio fondamentale della ‘tutela del paesaggio’ senza al-*

oltre che un diritto di tutti i viventi e persino delle generazioni future<sup>36</sup>, meritevole di tutela costituzionale, e con ciò spianando la strada all'inserimento nella Carta costituzionale. Invero, già con la riforma del Titolo V, disposta dalla legge cost. n. 3/2001, viene espressamente sancito che la «*tutela dell'ambiente e dell'ecosistema*» rientra tra le materia di competenza esclusiva statale ai sensi dell'art. 117, comma 2, lett. s), Cost. mentre a titolo concorrente alle Regioni vengono assegnate: «*valorizzazione dei beni ambientali e culturali*». La disciplina statale costituisce un livello di tutela uniforme e si impone sull'intero territorio nazionale come un limite alla disciplina che le Regioni e le Province autonome dettano in altre materie di loro competenza, per evitare che esse deroghino al livello di tutela ambientale stabilito dallo Stato, ovvero lo peggiorino<sup>37</sup>. La riserva di legge statale, più

---

*cun'altra specificazione. In sostanza, è lo stesso aspetto del territorio, per i contenuti ambientali e culturali che contiene, che è di per sé un valore costituzionale*». Sulla configurazione dell'ambiente, come valore, bene o diritto si vedano, in dottrina, CARAVITA, *Diritto dell'ambiente*, Bologna, 2005, 39, 40; CARTEI, *Paesaggio* (voce), *Enc. giur. Il Diritto*, X, Milano, 2007, 631; CAVALLO, *Profili amministrativi della tutela dell'ambiente: il bene ambientale tra tutela del paesaggio e gestione del territorio*, in *Riv. trin. dir. pubbl.*, 1990, 398 ss.; CIVITARESE, *Ambiente e paesaggio nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in [www.aedon.mulino.it](http://www.aedon.mulino.it), 1, 2002; ID., *Il Paesaggio nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in POZZO-RENNA (a cura di), *L'ambiente nel nuovo Titolo V della Costituzione*, Milano, 2004, 135 ss.

<sup>36</sup> In questo senso anche la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo; cfr. sentenza 8 gennaio 2009, C. 12050/04, *Mangouras c. Spagna*; sentenza, 27 gennaio 2009, C. 67021/01, *Tatar c. Romania*; sentenza, 10 gennaio 2012, C. 30765/08, *Di Sarno e altri contro Italia*. Si veda ancora sentenza 20 marzo 2008, C. 15339/02, *Budayeva e altri contro Russia*, che ha riconosciuto la violazione del diritto alla vita nel caso di mancata adozione di misure di contrasto e di prevenzione di calamità naturali o disastri ambientali tali da costituire un rischio per la salute e l'ambiente. Cfr. Corte europea diritti dell'uomo Sez. I, 24 gennaio 2019, n. 54414/13 *Cordella e altri c. Italia*, intervenuta sul caso dell'Ilva di Taranto, ravvisando la violazione del diritto alla vita privata (art. 8 CEDU) ha ritenuto che le autorità italiane non si siano preoccupate nello stabilire un ragionevole punto di equilibrio tra l'interesse dei singoli al "benessere" ed alla "qualità della vita" e quello alla prosecuzione della produzione, in vista delle evidenze epidemiologiche concernenti le situazioni sanitarie delle popolazioni esposte. Secondo la Corte, una doglianza difendibile dal punto di vista dell'articolo 8 può sorgere se un rischio ecologico raggiunge un livello di gravità che riduce notevolmente la capacità del ricorrente di godere del proprio domicilio o della propria vita privata o familiare. Incombe il preciso dovere alle autorità nazionali di garantire il giusto equilibrio «tra, da una parte, l'interesse dei ricorrenti a non subire gravi danni all'ambiente che possano compromettere il loro benessere e la loro vita privata e, dall'altra, l'interesse della società nel suo insieme». Cfr., in dottrina, PINESCHI, *Equità inter-generazionale e diritto internazionale dell'ambiente: principio meta-giuridico o regola di diritto*, in BIFULCO-D'ALOIA (a cura di), *Un diritto per il futuro. Teorie e modelli della responsabilità intergenerazionale*, Napoli, 2008, 113 ss.; MAJORANA, *Il patto fra generazioni negli ordinamenti giuridici contemporanei. Dallo sviluppo sostenibile all'equilibrio finanziario: la necessità di un lungimirante rapporto fra generazioni*, Torino, 2012.

<sup>37</sup> CECCHETTI, *La materia "Tutela dell'ambiente e dell'ecosistema" nella giurisprudenza costituzionale: lo stato dell'arte e i nodi ancora irrisolti*, in [federalismi.it](http://federalismi.it), 7, 2009, 4 ss. secondo cui dalla riforma costituzionale discenderebbero diverse conseguenze: «a) la potestà legislativa di allocazione di tutte le funzioni amministrative in questa materia dovrebbe ritenersi riservata solo allo Stato, ai sensi della esplicita previsione dell'art. 118, comma 2, Cost.; b) la potestà normativa secondaria potrebbe risultare affidata alle Regioni solo in base a delega esplicita del legislatore statale, secondo quanto previsto dal-

che criterio ordinatore di competenze e di affermazione della primazia dello Stato rispetto agli enti territoriali, diviene strumento per assicurare la migliore tutela del bene giuridico “ambiente”, impedendo o prevenendo possibili effetti distorsivi derivanti dall’adozione di regole differenziate da parte delle diverse Regioni, in quanto, come afferma la Corte, «una disciplina unitaria rimessa in via esclusiva allo Stato è all’evidenza diretta allo scopo di prefigurare un quadro regolativo uniforme degli incentivi e disincentivi inevitabilmente collegati alla imposizione fiscale, tenuto conto dell’influenza dispiegata dal tributo (i cosiddetti “effetti allocativi”) sulle scelte economiche di investimento e finanziamento delle imprese operanti nel settore dei rifiuti e della loro attitudine a ripercuotersi, per l’oggetto stesso dell’attività esercitata da tali imprese, sugli equilibri ambientali» (sentenza n. 58/2015 che considera necessaria e giustificata l’azione unitaria dello Stato per «garantire livelli adeguati e non riducibili di tutela ambientale su tutto il territorio nazionale»). Unitarietà della materia ambientale e principio della migliore tutela, se assorbono e travolgono il binomio “cosa amministrata-cosa tassata”, alla base del principio di continenza e di responsabilità<sup>38</sup>, appaiono diretta espressione della maggiore consapevolezza delle emergenze ambientali<sup>39</sup> e dell’impegno delle istituzioni politiche nel promuovere un progresso più sano, più umano, più sociale<sup>40</sup>. È proprio tale consapevolezza che ha indotto il Parlamento a modificare con legge costituzionale gli artt. 9 e 41 Cost, rafforzando la tutela e la protezione dell’ambiente, nel presente come in futuro, superando una visione antropocentrica in maggiore aderenza con quanto stabilito da altre Costituzioni europee<sup>41</sup> e sudamericane. In

---

*l’art. 117, comma 6, Cost.; c) gli obblighi di attuazione delle direttive comunitarie che trovino la loro base giuridica negli artt. 174 e ss. del Trattato CE (risultando così espressione della politica comunitaria nel “settore dell’ambiente”) si imporrebbero direttamente dallo Stato; d) la potestà legislativa regionale troverebbe riconoscimento costituzionale solo come competenza “indiretta”, esercitabile attraverso la legislazione sulle materie diverse ma al tempo stesso “connesse” o “contigue”».*

<sup>38</sup> Osserva GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, 2011 secondo cui «il cosiddetto principio di continenza condiziona la legittimità del “tributo proprio” alla previa valutazione della continenza dell’interesse espresso dall’elemento materiale del suo presupposto negli interessi compresi nell’elencazione delle materie attribuite alla competenza regionale (e locale)».

<sup>39</sup> BUCCISANO, *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 590, secondo cui «il carattere di unitarietà dell’ambiente assume rilevanza in funzione di una politica organica di tutela e di risanamento». Secondo l’A., la progressiva affermazione del rilievo costituzionale dell’ambiente come bene fondamentale orienta anche l’utilizzo degli strumenti fiscali.

<sup>40</sup> Così PAPA FRANCESCO, *Laudato si’*, (guida alla lettura a cura di C. Simonelli), Roma, 2015, 164, secondo cui «dinanzi alla possibilità di un utilizzo irresponsabile delle capacità umane, sono funzioni improrogabili di ogni Stato quelle di pianificare, coordinare, vigilare e sanzionare all’interno del proprio territorio. ... Un fattore che agisce come moderatore effettivo è il diritto che stabilisce le regole per le condotte consentite alla luce del bene comune. I limiti che deve imporre una società sana, matura e sovrana sono attinenti a previsione e precauzione, regolamenti adeguati, vigilanza sull’applicazione delle norme ...».

<sup>41</sup> L’articolo 20° della Costituzione tedesca, introdotta dalla legge di riforma costituzionale del

particolare, la nuova formulazione dell'art. 9 Cost. estende la tutela, in precedenza riferita al solo paesaggio (pure nell'accezione estensiva proposta dalla Corte), all'ambiente, alla biodiversità e agli ecosistemi sia nel presente che anche in relazione anche nell'interesse delle future generazioni, demandando alla legge dello Stato la modalità e forme di tutela degli animali<sup>42</sup>. La nuova formulazione dell'art. 41, comma 2, Cost. contempla espressamente tra i limiti della libera iniziativa privata la salute e l'ambiente, mentre al comma 3, prevede che la legge possa indirizzare e coordinare le attività economiche a fini sociali e ambientali. L'espressa consacrazione nella Carta costituzionale di ambiente, biodiversità ed ecosistemi consente non solo di dovere richiamare orientamenti talora non sempre uniformi della giurisprudenza costituzionale, ma soprattutto di riferire tali concetti all'interesse delle future generazioni assumendo una prospettiva diacronica, attraverso una relazione prospettica di elementi biotici e abiotici. Allo stesso tempo, la scomposizione tra paesaggio e ambiente, non depotenzia il primo a vantaggio del secondo, ma riconosce una doppia tutela costituzionale, rafforzandola e rendendola autonoma. Pur se accomunati sotto il profilo teleologico in quanto preordinati a garantire alle generazioni presenti e future qualità della vita, il riconoscimento della dignità costituzionale a paesaggio e ambiente appare idoneo anche a orientare in senso trasversale il legislatore statale e regionale, impegnandolo nel promuovere un quadro regolatorio attento e rispettoso di ambiente, biodiversità ed ecosistemi. La tutela multilivello interna si salda peraltro a quella unionale protesa a sostenere un modello di sviluppo improntato a temperare tutela dell'ambiente con crescita economica e inclusione sociale attraverso il modello dell'economia circolare, superando il primigenio principio di natura risarcitoria

---

27 ottobre 1994, attribuisce espressamente allo Stato il compito di tutelare l'ambiente. Secondo la Corte costituzionale federale tedesca (BVerf), Delibera del primo senato del 24 marzo 2021, «l'articolo 20a non gode di una priorità incondizionata su altre problematiche, ma deve essere bilanciato con altri diritti e principi costituzionali in caso di conflitto tra essi. In questo contesto, il peso relativo del requisito della protezione del clima nel processo di bilanciamento aumenta con il progredire dei cambiamenti climatici». Sulla configurazione di un "Diritto fondamentale ad un minimo di sussistenza ecologica" o di un "diritto ad un futuro dignitoso" confronta Cort. cost. federale tedesca (BVerfGE) 125, 175, 222 ss., la quale lascia irrisolto il problema se esista un diritto al minimo vitale ecologico (BVerfG, Urt. v. 09.02.2010 – 1 BvL 4/09) o a un futuro degno della persona umana, in quanto derivante dal minimo vitale umano garantito (BVerfG, Beschl. v. 24.03.2021 – 1 BvR 2656/18, 1 BvR 78/20, 1 BvR 96/20, 1 BvR 288/20). A determinate condizioni, «la Legge fondamentale (Grundgesetz) obbliga a salvaguardare nel tempo la libertà protetta dai diritti fondamentali e a distribuire proporzionalmente le opportunità di libertà tra le generazioni. L'articolo 20a della Legge fondamentale comprende anche la necessità di trattare i fondamenti naturali della vita con tale cura e di lasciarli ai posteri in condizioni tali che le generazioni successive non possano continuare a preservarli solo a prezzo di una loro radicale astinenza». La tutela della libertà futura richiede anche che la transizione verso la neutralità climatica sia avviata per tempo. Concretamente, ciò richiede la formulazione tempestiva di specifiche trasparenti per l'ulteriore progettazione della riduzione dei gas serra, che forniscano un orientamento per i necessari processi di sviluppo e attuazione e diano loro un sufficiente grado di pressione sullo sviluppo e di certezza della pianificazione.

<sup>42</sup> Più in generale sul tema, PITTALIS, *Diritti degli esseri animali*, Bari, 2022.

“chi inquina paga”. Come avvertito, in questo ambito, la disciplina fiscale assume una straordinaria rilevanza<sup>43</sup> sia attraverso strumenti impositivi disincentivanti idonei a contrastare comportamenti non sostenibili (quali sprechi o inquinamento) sia attraverso incentivi in favore di comportamenti sostenibili, quali ad esempio produzioni che assicurino cicli di vita ai prodotti particolarmente duraturi, ovvero idonee a limitare o evitare la formazione di rifiuti<sup>44</sup>.

#### 4. *La copertura costituzionale della fiscalità circolare tra extrafiscalità e capacità contributiva*

L’inserimento nella Carta costituzionale di tutela dell’ambiente e della biodiversità e il forte richiamo al diritto al futuro consentono di ripensare i modelli impositivi, non trovando questi solamente fondamento nel principio di capacità contributiva. Circondata in passato da dubbi, critiche e resistenze, la fiscalità ambientale riceve oggi una diretta copertura costituzionale, apparendo necessaria anche per dare attuazione alle nuove disposizioni di cui agli artt. 9 e 41 Cost. attraverso la mediazione degli strumenti del prelievo e degli incentivi, ordinati proprio dal principio di capacità contributiva. Per dar concretezza alla transizione ecologica, coerentemente con il principio “tutto dipende da tutto” contenuto nel documento Agenda 2030, si rende necessario riscoprire e adottare tributi ambientali propri<sup>45</sup> (ad oggi piuttosto limitati)<sup>46</sup>, valorizzare la destinazione di entrate tributarie

---

<sup>43</sup> Cfr. ALFANO, *I tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012, 222 ss.; si veda anche ICOLARI, *Per una dogmatica dell’imposta ambientale*, Napoli, 2018, 61 secondo cui «la tassazione ambientale risulta intrecciata da un lato con l’esigenza riparatoria, dall’altro con quello di colpire il profitto finanche nei casi di indebito arricchimento. Per tale motivo, le sue misure risultano collegate alla cosiddetta “accettabilità ambientale”, cioè sono commisurate sia dell’analisi dei costi benefici, sia dell’efficacia nel tempo dei suddetti prelievi ambientali».

<sup>44</sup> Le misure di carattere fiscale trovano la loro fonte nell’allegato IV *bis* della Direttiva 851/2018/UE che prevede una serie di strumenti economici e altre misure incentivanti la transizione verso l’economia circolare.

<sup>45</sup> Osserva al riguardo ICOLARI, *Fiscalità dell’ambiente, mercato e sviluppo sostenibile: un equilibrio possibile*, in *Ambiente e diritto*, 1, 2020, secondo cui «per ovviare a tali storture l’unica soluzione che legittima la tutela del bene ambientale come rimedio alle disegualianze e come fonte di sviluppo della persona umana appare quella di legare la fiscalità all’attività inquinante in sé, rinvenendo nello svolgimento della stessa l’idoneità soggettiva a contribuire».

<sup>46</sup> Cfr. GREGGI, *L’ambiente e l’economia circolare nel diritto tributario*, in URICCHIO-SELICATO, *Circular economy and environmental taxation*, cit., 25, secondo cui per tributi ambientali si intendendo le forme di «prelievo collegate, in ragione del presupposto, all’ambiente, in modo più o meno variegato, ovvero il cui gettito debba essere destinato a finalità di tutela di quest’ultimo. Dal punto di vista descrittivo, andrebbe meglio distinto il tributo ambientale da un tributo con obiettivo ambientale. Rientra in questa seconda categoria ogni forma di prelievo il cui gettito sia orientato a politiche di sostegno ambientale, o alla tutela delle risorse naturali di un Paese. Va da sé che i caratteri strutturali di siffatta imposta possono essere anche assolutamente avulsi da qualsiasi considerazione green: si può

al risanamento ambientale<sup>47</sup> (c.d. tributi ambientali impropri), e ricorrere a bonus ecologici in favore di comportamenti ecocompatibili e virtuosi. Tale insieme di strumenti esprimono appieno la nuova dimensione ecocentrica del prelievo, proponendo un modello equilibrato tra uomo e ambiente, tra economia e natura, tra Stato e individui. Il prelievo viene così sganciato dalla logica antropocentrica del dominio delle risorse della terra e di coloro che la popolano, sfruttando le prime e spremendo le seconde, per essere restituita a quella solidaristica (anche intergenerazionale) e redistributiva<sup>48</sup>, rispettosa dell'armonia naturale e sociale, delle ricchezze della terra e dei singoli. In questa prospettiva, gli strumenti della fiscalità consentono un raccordo tra tutela dell'ambiente e della natura e principio di ca-

---

*trattare ad esempio di un tributo sul reddito, di una forma di prelievo patrimoniale, o anche sul consumo, che abbia riguardo a beni o servizi il cui impiego non abbia un effetto particolare sull'ambiente. In questa prospettiva ciò che conta è che le risorse così ottenute abbiano un vincolo di destinazione più o meno cogente, o anche soltanto politico: si fa riferimento così a una categoria generica, che ha scarso rilievo nella corrente indagine, e che è tutto sommato poco connotativa di caratteristiche particolari del tributo. Per contro i tributi ambientali propriamente detti sono profondamente diversi. In un'accezione stretta del suffisso "ambientale" si intende qui richiamare una forma di tassazione il cui presupposto, o la cui determinazione della base imponibile, avviene tenuto conto del fattore ambientale. Si può trattare ad esempio di agenti inquinanti, dell'utilizzo di risorse fossili, di oli minerali e così via. Dal punto di vista economico sono forme di prelievo di matrice pigouviana, finalizzate ad orientare scelte di consumo, o di investimento, dei contribuenti in un senso piuttosto che in un altro. In questa dimensione, ogni forma di prelievo ambientale è volutamente e deliberatamente distorsiva delle meccaniche di libero mercato, ed è intesa a internalizzare quelle che potrebbero essere esternalità negative di una determinata forma di impresa, o a rendere maggiormente convenienti settori produttivi che, altrimenti, resterebbero recessivi se lasciati alla dinamica delle forze economiche. In buona misura, quello che deriva dall'applicazione dei tributi ambientali propriamente detti è un'alterazione della libera allocazione delle risorse economiche all'interno di un determinato sistema, e di conseguenza la determinazione di un equilibrio sub-ottimale di breve periodo».*

<sup>47</sup> Ampiamente ripresa dalla dottrina tributaria è la distinzione tra tributi ambientali propri e tributi ambientali impropri; nei primi, il danno all'ambiente viene assunto come elemento strutturale del tributo, manifestando i suoi effetti sull'*an* o sul *quantum* del prelievo. Nei secondi la tutela dell'ambiente resta all'esterno della fattispecie imponibile, atteggiandosi come componente extrafiscale. Così anche la Commissione europea (Comunicazione CE 97/C del 26 marzo 1997) che ha espressamente richiesto una relazione diretta tra l'unità fisica espressiva del deterioramento ambientale e la fattispecie tributaria ovvero lo scopo dichiarato di tutela ambientale anche attraverso l'impiego del gettito acquisito. Si veda, in materia, CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 3, 2009, I, 567 ss., secondo cui «ad una estremità dello spettro semantico vi è una nozione più ampia di tributo ambientale: quella che alcuni preferiscono definire come categoria dei tributi con "funzione ambientale". All'estremità opposta si colloca la nozione "tecnica" e ristretta di tributo ambientale, riferibile ai soli tributi che incorporino l'ambiente all'interno del presupposto, cioè come bene protetto in modo diretto».

<sup>48</sup> Cfr. CANNIZZARO, *La matrice solidaristica dei principi europei e internazionali in materia ambientale e il ruolo della fiscalità nel sistema interno*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2017, 95 ss. Da una prospettiva più ampia, GALLO, *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2, 2009, 404; ID., *Le ragioni del fisco*, II ed., Bologna, 2011; ID., *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, 7-28; ID., *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2013, 321-353; ID., *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in *Politiche sociali*, Bologna, 2014, 221-232.

pacità contributiva dovendo i tributi ambientati, propri e impropri, insistere su una manifestazione di capacità contributiva e dovendo gli ecoincentivi, ove derogatori rispetto a tale principio, comunque trovare legittimazione nel valore costituzionalmente garantito della tutela ambientale. La valorizzazione di tali finalità extrafiscali<sup>49</sup> (si veda al riguardo la teoria dell'ammissibilità e *Haupt-und Nebenweck Theorie*), induce a compenetrarle nella fattispecie imponibile (produzione o consumo di beni e servizi) ovvero a lasciarle al suo esterno, prevedendo una destinazione del gettito compatibile con il fine assunto. In ogni caso, fondamentale appare la prova scientifica in ordine all'impatto su ambiente e natura ovvero la piena consapevolezza degli effetti esterni positivi o negativi che le attività inquinanti possano avere per l'ambiente<sup>50</sup> anche per evitare distorsioni del mercato ali-

---

<sup>49</sup> Invero, occorre ricordare che nell'Assemblea Costituente il tema della giustificazione del prelievo fu ampiamente dibattuto così come quello della valorizzazione di eventuali ulteriori scopi extrafiscali. Superate le impostazioni che auspicavano l'eliminazione di qualsiasi riferimento alla funzione del tributo, ritenendo più che sufficiente il solo principio di legalità, si giunse alla conclusione di considerare necessaria la previsione di limiti di carattere qualitativo alla tassazione che potessero esprimere la partecipazione alle spese pubbliche e al godimento dei servizi pubblici. Come sostenuto dal rapporto della commissione economica presentato all'Assemblea Costituente, qualsiasi tentativo di valorizzare i fini extrafiscali nella prospettiva costituzionale «*si risolverebbe in una complicazione della formula legislativa definente il dovere tributario*» la quale potrebbe dare luogo a inconvenienti senza apprezzabili vantaggi. La rilevanza degli scopi extrafiscali del prelievo è stata ampiamente indagata da PUGLIESE, *La finanza ed i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Padova, 1932. Si veda, ancora, FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1972, 10 il quale, dopo aver richiamato il dibattito all'interno dell'Assemblea Costituente, ha evidenziato come, nel rapporto conclusivo della commissione economica, è stato sottolineato il «*nesso che si è andato man mano instaurando tra fenomeno impositivo e politiche congiunturali e redistributive. La struttura di un sistema tributario, si afferma, nello stesso rapporto, è condizionata molto strettamente dall'ambiente economico nel quale esso opera, dal volume e dalla distribuzione del reddito nazionale ad esempio e dalla politica finanziaria generale, soprattutto con riguardo al volume delle spese pubbliche ed al loro rapporto con reddito nazionale, per cui, si continua, si è andata ormai attenuando sensibilmente la contrapposizione che è stata un tempo usuale negli studi finanziari, tra imposte con fini meramente fiscali e imposte con fini extrafiscali, tra imposte aventi come unico obiettivo e risultato quello di procurare un'entrata all'erario ed imposte usate invece come strumento di politica economica e sociale, e, in primo luogo, di redistribuzione*». Ricorda BATISTONI FERRARA, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di Branca e Pizzorusso, Bologna, 1994, 1 che l'esame dei lavori preparatori «*consente di rilevare che il suo inserimento nella Costituzione venne in primo luogo connesso all'esigenza di delimitare la potestà legislativa in materia tributaria, sul presupposto dell'insufficienza della semplice riserva di legge e del conseguente riferimento ai principi di generalità e di eguaglianza che ad essi ineriscono*».

<sup>50</sup> SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2004, 277, secondo cui «*l'ambiente viene utilizzato nella definizione della fattispecie tributaria con due diverse modalità: talvolta esso è considerato lo scopo del tributo attraverso la previsione di una specifica destinazione del gettito al finanziamento di attività pubbliche rivolte alla sua salvaguardia; in altri casi è indicato come oggetto di tutela alla stregua di criteri extrafiscali che ispirano incentivi e disincentivi. In questa ottica si muovono gli orientamenti internazionali, che hanno inteso definire "environmental taxes" o "ecotaxes" tutti quei tributi "introduced for environmental reasons or having environmental effects independent of the motives*



mentare o della libera concorrenza. I tributi ambientali, pur non dismettendo il proprio fine “fiscale” di procurare entrate, possono generare effetti positivi anche di natura finanziaria (si pensi al potenziale contenimento della spesa sanitaria e più in generale di quella destinata al risanamento ambientale). Deve, quindi, ritenersi che tali tributi possano esprimere una sorta di “capacità contributiva qualificata”, consistente nel risparmio, pur se futuro ed eventuale, di spesa pubblica, generando esternalità positive. Se appare indubbio che il principio di capacità contributiva nell’esprimere il fondamento, il limite<sup>51</sup> e la misura dell’imposizione<sup>52</sup>, debba essere ricercata tra le *inequivoche manifestazioni di ricchezza*<sup>53</sup>

---

behind the tax or charge” o, comunque, comprendere i tributi ambientali tra gli “economic instruments in environmental policy”. In tutte queste definizioni si rinviene una marcata finalizzazione dei tributi in esame alla funzione di indirizzo e coordinamento delle attività dei privati (siano esse di produzione o di consumo) a finalità di salvaguardia di livelli sostenibili nelle condizioni di vita». In dottrina, cfr. PICCIAREDDA-SELICATO, *I tributi e l’ambiente*, Milano, 1996; MUSU, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1999, 2; AMATUCCI, *Le fondamenta costituzionali dell’imposizione ambientale*, Napoli, 1993.

<sup>51</sup> FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, 28 ss. per il quale «il criterio della capacità contributiva dettato dalla norma costituzionale al legislatore ordinario pone a quest’ultimo al tempo stesso un limite assoluto ed uno relativo. Un limite assoluto, che gli impone di scegliere quali presupposti del tributo fatti manifestativi di forza economica effettiva ed attuale»; «Un limite relativo, che gli impone di assumere quale ratio del tributo espressa dal presupposto un principio coerente con i principi, costituzionali e non, presenti nell’ordinamento nel momento storico considerato, congruo rispetto alle finalità di partecipazione alle pubbliche spese perseguite dal tributo».

<sup>52</sup> Cfr. DE MITA, *Introduzione*, in PERRONE-BERLIRI, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, XVI, secondo cui «l’individuazione di un presupposto economico come manifestazione determinata di capacità contributiva serve alla Corte per verificare due esigenze: che vi sia collegamento economico tra la prestazione imposta e il presupposto economico considerato; che le molteplici ipotesi di tassazione siano coerenti con quello stesso presupposto... Il presupposto economico costituisce fondamento e limite dell’imposizione, vale a dire causa e misura dell’obbligazione tributaria». Si veda inoltre FEDELE, *La funzione fiscale e la “capacità contributiva” nella Costituzione italiana*, ivi, 14, secondo cui «il concorso alle pubbliche spese è un aspetto necessario dell’appartenenza alla comunità dei consociati; una elementare regola di giustizia distributiva richiede, ferma restando la generalità del riparto, un maggior concorso per chi si trovi in una posizione relativamente migliore rispetto agli altri appartenenti alla collettività, quindi, una graduazione secondo la misura di situazioni vantaggiose... Il limite alle scelte legislative si riduce quindi alla possibilità di valutare in denaro determinate situazioni od elementi di fatto inclusi nella fattispecie imponibile anche oltre l’ambito dei diritti soggettivi a contenuto patrimoniale attualmente disponibili e scambiabili con altri. Ma la misurabilità in denaro risulta solo strumentale al controllo della ragionevolezza delle scelte legislative sotto il profilo del razionale collegamento fra diversa incidenza dell’onere fiscale sui singoli consociati ed effettiva diversità delle loro situazioni nel contesto economico e sociale, apprezzabile anche nell’ambito dell’intero sistema di ripartizione dei carichi pubblici. In tal modo, il vincolo imposto al potere legislativo diviene “relativo”, imponendo l’individuazione di discriminazioni razionali (cioè coerenti con la ratio del singolo istituto, congrue rispetto ad altri istituti fiscali ed all’intero sistema tributario, compatibili con i principi generali e l’ordinamento giuridico complessivamente considerato), fermo restando che l’entità delle divergenze fra le situazioni dei singoli contribuenti deve comunque poter essere misurata in denaro».

<sup>53</sup> Osserva GAFFURI, voce *Capacità contributiva*, in *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di Casse, II, Milano, 2006, 788, che «la capacità contributiva, posta nella Costituzione a fondamento del do-

appare allo stesso tempo evidente che il contenimento della spesa pubblica (per risanamento e ripristino ambientale oltre che per far fronte all’incremento dei costi per la cura delle malattie provocate dall’inquinamento) costituisca un’espressione dell’interesse all’equilibrio finanziario che è, a sua volta, comprensivo e assorbitivo di quello fiscale<sup>54</sup>. Non può peraltro tacersi che forme di prelievo idonee a procurare al contempo maggiori entrate, in forza del rapporto tra oggetto tassato, comunque rivelatore di forza economica, comportamenti dei contribuenti e minori spese, pure se future, appaiono pienamente aderenti al principio di capacità contributiva intesa come «regola fondante nel riparto della spesa» e «valore fondamentale della collettività volta a garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato»<sup>55</sup>. A questo riguardo, appare utile ricordare che il nesso tra prelievo tributario e spesa pubblica appare strettissimo già nell’art. 53 Cost.<sup>56</sup>. Esso peraltro viene ulteriormente rafforzato dopo l’elevazione a principio costituzionale di quello di equilibrio finanziario da parte degli artt. 81, 97 e 119 Cost., come modificati dalla legge cost. n. 1/2012, adottata per allineare il sistema costituzionale interno al c.d. “fiscal compact”<sup>57</sup>. Come è noto, in forza di tale accordo,

---

*vere di concorrere alle spese pubbliche, indica un’entità concettuale e pratica che appartiene esclusivamente all’ordine economico. L’affermazione, lungi dall’essere arbitraria, deriva da un rilievo immediato che la natura stessa dell’imposizione suggerisce. Se questa si concreta in un prelievo di ricchezza, l’attitudine a sopportarne il peso consiste nel possesso di essa, ovverosia proprio di quella sostanza che può essere sottratta dall’ente impositore mediante il tributo; la capacità contributiva non ha ragionevolmente diverso significato qualora l’interprete non voglia prescindere dall’espressione normativa e dal senso comune delle parole che la compongono».*

<sup>54</sup> Tra i numerosi interventi della dottrina sul tema, cfr. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; BORIA, *L’interesse fiscale*, Torino, 2002.

<sup>55</sup> Così Corte cost., sentenza n. 87/1962.

<sup>56</sup> Avverte, tuttavia, POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, 4 che tributi e spesa pubblica, «per quanto collegati e per quanto idonei a intrecciarsi nel momento dell’effettuazione delle scelte di politica economica, non interferiscono l’uno con la natura dell’altro. Detto altrimenti, l’abnorme dimensione della spesa pubblica, l’esistenza di un deficit di bilancio dello Stato e, in un numero elevato di casi, il cattivo impiego delle risorse non interferiscono con la natura dell’imposta, che rimane tale, a prescindere dalla qualità della spesa erogata».

<sup>57</sup> Su tale accordo cfr. NAPOLITANO, *La nuova governance economica europea: il Meccanismo di stabilità e il Fiscal Compact – Il Meccanismo europeo di stabilità e la nuova frontiera costituzionale dell’Unione*, in *Riv. dir. amm.*, 5, 2012, secondo cui «l’istituzione del Meccanismo europeo di stabilità come organismo permanente segna una svolta costituzionale nel processo di integrazione europea. Per la prima volta, l’Unione, seppure attraverso un tortuoso percorso giuridico-istituzionale, si dota di un fondo comune per soccorrere Stati membri e cittadini ed evitare un default del debito sovrano. L’Unione si trasforma così in comunità di rischi, non solo di benefici. Ma, per consentire interventi tempestivi ed efficaci, sarà fondamentale aumentare le risorse a disposizione del Meccanismo. Inoltre, bisognerà sciogliere i nodi che ne affliggono il funzionamento, per quanto riguarda la governance, le procedure di concessione dell’assistenza finanziaria, gli istituti di trasparenza e di accountability». Si veda anche DI PIETRO, *Federalismo fiscale e nuova governance europea*, in *Governo della finanza pubblica e federalismo fiscale*, Bari, 2012, 130, secondo cui «in questi dieci anni, si è affermata, senza essere stata annunciata, la nuova governance europea, figlia della moneta unica, ma accentuata dalla crisi finanziaria mondiale, con diretta incidenza, sui bilanci pubblici. Una governance che ha trovato nel patto di stabilità e di sviluppo europeo la sua

meglio noto come “Trattato sulla stabilità, coordinamento e *governance* nell’unione economica e monetaria”, approvato il 2 marzo 2012 da 25 dei 27 Stati membri UE, i Paesi che vi hanno aderito hanno assunto l’obbligo di mantenere finanze pubbliche sane e sostenibili, di evitare disavanzi pubblici eccessivi e di salvaguardare la stabilità di tutta la zona euro, inserendo nelle proprie Costituzioni il principio del pareggio di bilancio<sup>58</sup>, l’obbligo di non superare la soglia di deficit strutturale superiore allo 0,5% (e superiore all’1% per i Paesi con debito pubblico inferiore al 60% del PIL) e la riduzione del debito di un ventesimo all’anno, fino al rapporto del 60% sul PIL nell’arco di un ventennio (artt. 3 e 4). Oltre a richiamare il principio di equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio (e non quello di pareggio previsto a livello europeo), la nuova formulazione dell’art. 81, comma 3, Cost. prevede che ogni legge con effetti finanziari, compresa la legge di bilancio non possa più limitarsi a indicare i mezzi di copertura delle nuove e maggiori spese ma debba provvedervi direttamente. È di tutta evidenza che, se l’art. 53 Cost. esprime il nesso fra fattispecie a contenuto economico da cui sia razionalmente deducibile l’idoneità soggettiva dell’obbligazione d’imposta<sup>59</sup> e obbligo di contribuzione, gli artt. 81, 97 e 119 Cost. esprimono l’impegno, pur se tendenziale, a perseguire l’equilibrio finanziario tra entrate e spese attraverso qualunque strumento di carattere finanziario<sup>60</sup>, compresi evidentemente quelli di natura impositiva. Gli artt. 9 e 41 Cost., novellato, esprimono invece una dimensione valoriale fi-

---

*espressione più conosciuta: quella che afferma il primato dell’ordinamento comunitario in una forma dura ed incisiva, quella dei vincoli sui bilanci statali, anche se giustificata per attuare il rafforzamento delle politiche di vigilanza sul deficit, sui debiti pubblici e sui bilanci degli Stati».*

<sup>58</sup>È utile sottolineare che nel nuovo art. 81 Cost. in luogo dell’espressione “pareggio di bilancio” viene adoperata quella di «*equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio*» e ciò per considerare il pareggio al “bilancio strutturale”, vale a dire al netto del ciclo economico. In forza della formulazione adottata il principio del pareggio ha assunto una connotazione meramente tendenziale, consentendo dei bilanci aventi dei deficit congiunturali imputabili al ciclo avverso.

<sup>59</sup>Cfr. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in PERRONE-BERLIRI, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, cit., 44, secondo cui la norma costituzionale (art. 53) «è stata posta perché la discrezionalità legislativa trovasse un limite nel principio di “capacità contributiva” e tale principio è stato scelto perché assicura sia che le capacità contributive di tutti siano presupposto di concorso alle spese pubbliche sia perché tale concorso assuma a suo presupposto la capacità economica di ciascuno. Il perno è dunque il giudizio di “idoneità” ed è nell’ambito di tale giudizio che deve incanalarsi la discrezionalità; e non viceversa. In definitiva, la discrezionalità termina dove viene meno l’idoneità». L’Autore, inoltre, nel criticare la tesi che assume la capacità contributiva come criterio di riparto razionale, osserva che «il concetto di capacità contributiva, in quanto inserito nella Costituzione e, dunque, parte di un sistema normativo, è altresì permeato delle scelte di valore di questo, il che certamente non può dirsi del mero divieto di arbitrio, che invoca una logicità che prescinde benissimo dal testo costituzionale... Concludendo, se si svilisce l’art. 53 a mero giudizio di razionalità e non arbitrarietà di discrezionali scelte legislative, si dimentica che la Costituzione assume a valore fondante il primato della persona e che certo l’art. 53 vuole garantire la solidarietà fiscale, partendo dalla garanzia della persona (la cui specifica attitudine a contribuire è il presupposto invalicabile del dovere)».

<sup>60</sup>Cfr. ampiamente, AULENTA, *Capacità contributiva ed equilibri finanziari dei soggetti attivi*, Bari, 2022.

nalistica che asseconda il prelievo nei suoi diversi elementi. Nel determinare le fattispecie imponibili<sup>61</sup>, il legislatore, oltre che agli indici che, secondo esperienza e senso comune, si atteggiano come rivelatori di ricchezza, quali reddito, patrimonio, consumo, incrementi patrimoniali, atti di scambio, ecc., può, quindi, sottoporre a tassazione fatti o atti a contenuto economico che possano avere effetti negativi sull’ambiente, e con tale tassazione, stante la sua natura disincentivante, generare effetti virtuosi sotto il profilo della spesa nel rispetto dei principi di uguaglianza<sup>62</sup>, non arbitrarietà e razionalità<sup>63</sup>.

Riassumendo i termini della questione, è di tutta evidenza che manifestazioni di ricchezza impattanti sull’ambiente non solo possono essere assunte come fattispecie imponibili perché compatibili con il principio di capacità contributiva ma anche perché fanno fondamento su valori forti della nostra carta costituzionale come la tutela della natura, dell’ambiente, della salute e allo stesso tempo nei principi di equilibrio e di efficienza finanziaria sanciti dalle nuove norme costituzionali. La virtuosità dei tributi ambientali emerge proprio per la sua capacità di concorrere alla realizzazione di più fini, fiscali ed extrafiscali, e tra questi di fini che non possono essere considerati accessori o minori ma anzi che si saldano a quelli che potremmo definire, riprendendo Carl Schmidt, valori tirannici o prin-

---

<sup>61</sup> Cfr. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, cit., 44.

<sup>62</sup> Si veda, ampiamente, GALLO, *L’uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, 16, secondo cui «se lo richiede la situazione economica e ne sussistono le condizioni politiche, lo stato impositore potrebbe, dunque, scegliere ai fini del riparto presupposti d’imposta socialmente rilevanti che esprimono economicamente i suddetti vantaggi, avendo come unico limite il principio di uguaglianza sotto il profilo della ragionevolezza, della congruità e della proporzionalità. Si raggiungerebbe così l’ulteriore obiettivo di tassare ancor di più i tradizionali beni di natura reddituale e patrimoniale. Questi tipi di prelievo non sono estranei agli ordinamenti tributari dell’area occidentale. Già da tempo esistono tributi che hanno come presupposto, beni, situazioni e attività che esprimono in termini di capacità contributiva qualificate situazioni di vantaggio economicamente valutabili, senza necessariamente identificarsi con il reddito o il patrimonio o il consumo».

<sup>63</sup> Si veda al riguardo, Corte costituzionale, sentenza 22 aprile 1997, n. 111 la quale coglie nel concetto di capacità contributiva il divieto di arbitrarietà e di irrazionalità delle scelte del legislatore ed il vincolo all’attitudine specifica alla contribuzione in funzione del presupposto economico, non potendo comunque qualsiasi fenomeno della vita sociale, fornito di un sostrato economico, essere assunto a base dell’imposizione. Osserva, in proposito, ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale*, cit. che, alla luce dell’orientamento consolidato della giurisprudenza, «l’unico elemento potenzialmente idoneo a limitare la discrezionalità del legislatore sembra, quindi, risiedere nella “assoluta arbitrarietà od irrazionalità della misura dell’imposizione”, risultando così stabilita una delimitazione che tende ad esaurire il sindacato di costituzionalità all’interno dell’art. 53 Cost. rispetto al quale non sembrano trovare ingresso i profili di costituzionalità relativi al diritto di proprietà. Posta questa premessa rimane aperto l’ulteriore problema dello stabilire quando si possano ritenere concretizzate le ipotesi suddette (“assoluta arbitrarietà od irrazionalità”), rispetto alle quali se è evidente la difficoltà di pervenire ad una definizione preventiva e sganciata dai casi concreti, è possibile tuttavia constatare come il principale criterio seguito dalla Corte sia stato quello inerente alla coerenza interna dei singoli tributi ovvero alla necessità che la struttura dell’imposta risulti coerente con il proprio presupposto economico».

cipi-valori<sup>64</sup>. Nella prospettiva del modello disincentivante del prelievo<sup>65</sup>, l'entità del gettito che ne scaturisce non costituisce la sua principale giustificazione ma può persino diventare una questione di minore rilevanza<sup>66</sup>. D'altronde, anche qualora i contribuenti rinunciassero, per fenomeni di rimozione, a generare effetti nefasti sull'ambiente, natura e salute, il minore gettito sarebbe, sotto certi aspetti, "compensato" dai benefici economici e ambientali. Al riguardo, sembra potersi sostenere che la migliore imposta ambientale non è quella che si preleva ma quella che riesce a realizzare il fine che si è proposto<sup>67</sup>. Ciò peraltro non significa che la capacità contributiva rappresenti un requisito giuridico "cedevole" rispetto a quello dell'extrafiscalità<sup>68</sup>, restando presidio e baluardo della legittimità costituzionale del prelievo e dei principi di giusto riparto e uguaglianza sostanziale<sup>69</sup>. Esso al contrario trae forza dai fini extrafiscali a cui si coniuga senza dover essere sot-

<sup>64</sup> AZZARITI, *Interpretazione e teoria dei valori: tornare alla Costituzione*, in PALAZZO (a cura di), *L'interpretazione della legge alle soglie del XXI secolo*, Napoli, 2001, 239.

<sup>65</sup> La natura disincentivante del tributo non appare peraltro in conflitto con il principio di capacità contributiva, così, GAFFURI, *La nozione di capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, 342. Inoltre, cfr. DEL FEDERICO, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in PERONE-BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 519 ss.; FICHERA, *Le penalizzazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 3, 2017, 598; MARELLO, *Considerazioni sugli argomenti logici e retorici adoperati dalla Corte costituzionale in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2, 2019, 123-125; ID., *Pulsioni oscure: l'imposta come sanzione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2, 2021, 207-208.

<sup>66</sup> Osserva in proposito BALLADORES SABALLOS, *Le imposte con fini extrafiscali. Profili fiscali e di teoria generale*, in URICCHIO (a cura di), *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Rimini, 2013, 31, «se il contribuente realizza il presupposto di fatto della norma ostacolando in questa forma la funzione disincentivante della norma e producendo un'entrata tributaria, tale comportamento non comporta che i fini extrafiscali siano annullati ipso facto; ciò perché il prodotto di tale fatto imponibile serve per correggere sulla via della spesa pubblica le esternalità realizzate e, di conseguenza, serve per raggiungere dei fini perseguiti dalla norma tributaria».

<sup>67</sup> Cfr. SANDMO, *Optimal Taxation in the Presence of Externalities*, in *Swedish Journal of Economics*, marzo 1975, 86-98: (trad. it.), per il quale «supponiamo che le entrate derivanti da imposte sull'inquinamento siano stabilite in misura pari al danno sociale marginale fornendo altresì i fondi sufficienti per finanziare l'intero bilancio pubblico: allora, tutte le imposte distorsive possono essere eliminate; si raggiungerebbero sia efficienti livelli di attività generatrici di esternalità, sia un sistema di entrate senza oneri eccessivi; diventa così chiaro un doppio dividendo derivante dall'introduzione di tasse ambientali; ma, dove le tasse sull'inquinamento devono coesistere accanto a prelievi distorsivi, i vari legami economici nella domanda di beni diversi, anche quanto alla loro produzione, costituiranno in genere la fonte di ulteriori prelievi in eccesso».

<sup>68</sup> DONATELLI, *Dovere fiscale e tributi extrafiscali*, in *Rass. trib.*, 2, 2019, 340.

<sup>69</sup> Ricorda ancora BALLADORES SABALLOS, *Le imposte con fini extrafiscali*, cit., 37 che il «c.d. minimo essenziale di capacità contributiva è un riflesso della difficile articolazione del principio nell'imposizione con fini extrafiscali, ed in questo senso, del grado d'inserimento del precetto nel tributo, ma ciò non deve essere sinonimo di una considerazione minimalista del principio nell'imposta perché questo è un effetto della sua difficile articolazione nell'ambito extrafiscale e non una premessa sulla quale deve ergersi l'imposizione. Non si può quindi sostenere che la finalità extrafiscale sia una giustificazione sufficiente ad escludere, in primo luogo, il possibile carattere arbitrario della legislazione tributaria extrafiscale, e, in secondo luogo, l'applicazione dei principi che l'informano».

toposto ad alcun bilanciamento in quanto aderente e convergente con gli stessi. I fini extrafiscali contenuti nella Costituzione si atteggiavano quindi come mezzi di legittimazione costituzionale dello strumento fiscale impositivo o agevolativo e rilevano anche in relazione alla configurazione dei diversi elementi che la caratterizzano. In particolare, la finalità extrafiscale si deve palesare sia nell’atteggiarsi della fattispecie in senso qualitativo sia nelle strutture quantitative della prestazione (base imponibile e *quantum* del tributo) che devono conservare una stretta relazione di mezzo a fine secondo l’obiettivo extrafiscale da realizzare. L’impatto ambientale o meglio l’effetto inquinante può quindi assurgere a parametro quantitativo, insieme alla dimensione economica della fattispecie<sup>70</sup>. La copertura costituzionale di cui ai nuovi artt. 9 e 41, non riguarda peraltro le sole imposte ambientali in senso proprio ma evidentemente riguarda quelle aventi una destinazione ambientale e persino tasse e contributivi dovuti in funzione di servizi ambientali richiesti o comunque offerti nei quali i costi possono essere addossati in capo al contribuente inquinatore, recuperando appieno il principio “chi inquina paga”.

## 5. *Transizione ecologica, crisi energetica e accise verdi*

Nella prospettiva della transizione ecologica, fortemente promossa dalle istituzioni europee, particolare rilievo assume la proposta di Direttiva 14 luglio 2021, n. 563 final che ridefinisce il quadro normativo in materia di tassazione dei prodotti energetici<sup>71</sup> in maggiore aderenza con il *Green Deal* europeo e con il programma *Fit for 55*. La riforma muove dalla consapevolezza della profonda evoluzione delle tecnologie nella produzione, stoccaggio ed erogazione di energia e consegue alla profonda trasformazione dei mercati dell’energia. Le recenti vicende belliche russo-

---

<sup>70</sup> Così PARENTE, *Tassazione ambientale, economia circolare e politiche d’intervento*, in URICCHIO-SELICATO, *Green deal e prospettive di riforma della tassazione ambientale*, cit., 105, secondo cui «il fatto ambientale inquinante verrebbe ricompreso nella fattispecie imponibile come indice di forza economica maggiore rispetto ad un presupposto omologo privo di effetti negativi per l’ambiente o fonte di effetti meno lesivi».

<sup>71</sup> Come chiarito nel preambolo della direttiva, «la nuova riforma punta a riallineare la tassazione energetica agli obiettivi di politica verde della Ue, con incentivi per l’efficienza energetica, le fonti energetiche meno inquinanti e le tecnologie più pulite. Inoltre, come già nella direttiva attuale, a monte della revisione viene mantenuto l’obiettivo di garantire un’equa concorrenza fiscale tra gli operatori nel mercato dell’energia. Lo scopo è inoltre quello di incoraggiare gli Stati membri ad aumentare le proprie entrate da imposte di tipo ecologico, che la Commissione valuta meno dannose per la crescita rispetto all’imposizione sul lavoro. Secondo il *Taxation Trends in the European Union 2021*, pubblicato lo scorso giugno e che riporta i dati relativi al 2019, le entrate derivanti dalla tassazione ambientale rappresentano il 5,9% del gettito fiscale riscosso complessivamente nell’Ue». In ambito nazionale, si veda il d.lgs. 29 dicembre del 2003, n. 387, che ha recepito la Direttiva 2001/77/CE, e in seguito con il d.lgs. 3 marzo 2011, n. 28, che ha recepito la direttiva del 2009, come legge quadro in tema di fonti energetiche.

ucraine hanno reso ancora più necessaria l'autosufficienza energetica che va perseguita tenendo conto dell'impatto su ambiente e clima, andando a tassare in modo più oneroso i prodotti energetici da cui derivano più emissioni di CO<sub>2</sub> nell'atmosfera<sup>72</sup>. La proposta di direttiva abbandona, quindi, l'apparente neutralità dei meccanismi di tassazione (di fatto incentivanti il consumo di combustibili fossili), sostituendo il modello di prelievo in base al volume con quello del contenuto energetico<sup>73</sup>. Proprio la modulazione delle aliquote, da disporre con gradualità in modo da evitare effetti devastanti nella economia, rappresenta la strada maestra per perseguire l'obiettivo di emissioni zero, apprezzando la stretta compenetrazione tra transizione energetica e politiche ambientali. Ciò darà luogo a una profonda semplificazione della struttura fiscale, raggruppando i prodotti energetici, adoperati come carburanti per motori o combustibili per riscaldamento, e classificandoli secondo le loro prestazioni ambientali, peraltro definite in relazione a quanto stabilito nel documento sul *Green Deal* europeo e le proposte del *Fit for 55*. Secondo tale modulazione, le aliquote più elevate potranno applicarsi ai combustibili su base fossile convenzionali (trasporti) e per famiglie, mentre aliquote minori (2/3 di quelle massime) per combustibili meno dannosi (GPL e idrogeno di origine fossile) e ancora per biocarburanti tradizionali. Le aliquote più ridotte possono trovare applicazione per biocarburanti avanzati, per bioliquidi, biogas e

---

<sup>72</sup> Come chiarito nella relazione illustrativa, l'attuale disciplina «sulla tassazione dell'energia contribuisce soltanto in misura molto limitata agli obiettivi più ampi in materia di politica economica, sociale e ambientale dell'UE. La direttiva sulla tassazione dell'energia è coerente almeno in parte con gli sforzi politici volti a promuovere l'uso di energie rinnovabili e una maggiore efficienza energetica, ma è meno coerente per quanto riguarda la riduzione delle emissioni di gas a effetto serra e di altri gas, nonché la diversificazione energetica oppure l'indipendenza e la sicurezza energetiche. I principali motivi individuati per tale mancanza di coerenza comprendono la mancata considerazione del contenuto energetico e delle emissioni di CO<sub>2</sub> dei prodotti energetici e dell'elettricità, livelli minimi di tassazione (troppo) bassi e esenzioni (troppo) numerose. Per i medesimi motivi, la direttiva sulla tassazione dell'energia non contribuisce alla decarbonizzazione dei trasporti e alla riduzione delle emissioni di inquinamento atmosferico... La direttiva sulla tassazione dell'energia non opera inoltre distinzioni tra fonti di elettricità rinnovabili e ad alta intensità di carbonio e non tiene conto delle prestazioni ambientali dei biocarburanti. Le disposizioni di tale direttiva sulla tassazione dei biocarburanti non sono quindi in linea con le politiche dell'UE in materia di energia, cambiamenti climatici e ambiente». Da qui l'esigenza di ripensare l'attuale assetto, valorizzano il principio della modulazione del prelievo secondo le prestazioni ambientali, opportunamente definite e promuovendo innovazione e transizione energetica.

<sup>73</sup> Si veda anche la COM (2019) 177 final, intitolata «Un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica in materia di energia e di clima dell'UE», secondo cui al fine di «assicurare ai cittadini europei, famiglie e imprese, un approvvigionamento energetico sicuro, sostenibile e a prezzi accessibili», occorre rivedere il futuro regime di tassazione dell'energia ponendo l'attenzione su tre versanti: «quello della tassazione dei prodotti energetici che dovrebbe sostenere la transizione verso l'energia pulita», assicurando incentivi per ridurre le emissioni e migliorare l'efficienza delle risorse, quello della «tassazione dell'energia che dovrebbe contribuire a una crescita sostenibile e socialmente equa», promuovendo crescita e occupazione, e quello della «riforma della tassazione dei prodotti energetici che dovrebbe tener conto delle questioni di equità sociale», prevedendo misure di accompagnamento socialmente accettabili per i cittadini.

per l'idrogeno da fonti rinnovabili<sup>74</sup>. Fondamentale in questa modifica di prospettiva è il concetto di “prestazioni ambientali”, definito avendo riguardo alle caratteristiche specifiche dei diversi prodotti anche alla luce dell'evoluzione tecnologia e coerentemente con le altre proposte del pacchetto “Fit for 55” (revisione dell'EU ETS e nuova direttiva sulle energie rinnovabili II). A tale manovra sulle aliquote dovrà accompagnarsi un insieme di incentivi per le produzioni di energia a emissioni zero che dovrà consentire di rendere conveniente per imprese e persino per singoli consumatori la scelta di energie pulite anche al fine di tenere conto di esigenze specifiche. In questo senso, viene chiarito che *«livelli minimi diversi di tassazione dovrebbero essere stabiliti per i carburanti per motori per il trasporto»*<sup>75</sup>, per

---

<sup>74</sup> Come chiarito dalla proposta di direttiva, *«al fine di assicurare che un trattamento coerente delle fonti di energia si estenda ai livelli di tassazione fissati a livello nazionale, al di sopra dei livelli minimi stabiliti nella proposta, gli Stati membri dovrebbero riprodurre la relazione tra i livelli minimi di tassazione fissati nella proposta per le varie fonti di energia e i vari usi della stessa. Ai fini di tale obbligo, l'elettricità dovrebbe essere sempre tra le fonti di energia meno tassate con l'obiettivo di promuovere l'utilizzo, in particolare nel settore dei trasporti, e dovrebbe essere classificata insieme ad altri carburanti per motori e combustibili per riscaldamento (cfr. articolo 5, paragrafo 1). La classificazione dei prodotti energetici e dell'elettricità dovrebbe essere considerata come un principio generale ugualmente applicabile, mutatis mutandis, ogni volta che la direttiva consente differenziazioni (cfr. articoli 13, 14, 15, 16, 17 e 18). Inoltre, dovrebbe essere preservato il valore reale dei livelli minimi di tassazione. Le aliquote minime dovrebbero essere adeguate annualmente per tenere conto dell'evoluzione del loro valore reale al fine di preservare il livello attuale di armonizzazione delle aliquote. Per ridurre la volatilità derivante dai prezzi dell'energia e dei prodotti alimentari, l'allineamento dovrebbe avvenire sulla base delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo armonizzato in tutta l'UE, esclusi l'energia e gli alimenti non trasformati, pubblicato da Eurostat».*

<sup>75</sup> Cfr. la relazione alla proposta di direttiva, secondo cui *«fatti salvi gli accordi internazionali relativi all'aviazione, si dovrebbero tassare i prodotti energetici e l'elettricità forniti per la navigazione aerea intra-UE (ad eccezione di quelli forniti per i voli esclusivamente cargo) e per la navigazione intra-UE per via d'acqua, compresa la pesca (cfr. articoli 14 e 15). Un livello diverso di tassazione sarebbe applicabile all'uso dei prodotti energetici e dell'elettricità per l'aviazione non d'affari e per i voli non da diporto intra-UE. I prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per l'aviazione d'affari e i voli da diporto intra-UE dovrebbero essere soggetti ai livelli standard di tassazione applicabili ai carburanti per motori e all'elettricità negli Stati membri. Al fine di assicurare un'attuazione agevole delle disposizioni concernenti l'aviazione non d'affari e i voli non da diporto intra-UE, i livelli minimi di tassazione per l'uso del carburante per motori verrebbero raggiunti nel corso di un periodo transitorio di dieci anni, mentre i carburanti alternativi sostenibili (compresi i biocarburanti e i biogas sostenibili, i carburanti a basse emissioni di carbonio, i biocarburanti e i biogas sostenibili avanzati, nonché i carburanti rinnovabili di origine non biologica) e l'elettricità sostenibile avrebbero un'aliquota minima pari a zero per dieci anni. I prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per la navigazione aerea intra-UE per il trasporto di sole merci dovrebbero essere esenti con la possibilità per uno Stato membro di tassare tali carburanti per i voli nazionali esclusivamente cargo o in virtù di accordi bilaterali o multilaterali conclusi con altri Stati membri. Per la navigazione aerea extra-UE, fatti salvi gli obblighi internazionali, gli Stati membri possono esentare o applicare gli stessi livelli di tassazione della navigazione aerea intra-UE, a seconda del tipo di volo. Per quanto riguarda la navigazione per via d'acqua, considerando il rischio del rifornimento di carburante al di fuori dell'UE, un diverso livello di tassazione sarebbe applicabile all'uso dei prodotti energetici e dell'elettricità per i servizi regolari di navigazione marittima e per vie navigabili interne intra-UE (da un porto UE a un altro porto UE), la pesca e il trasporto di merci. I prodotti*



i carburanti per motori utilizzati per finalità meritorie (ad esempio nel settore primario), per i combustibili per riscaldamento e per l'elettricità ovvero per famiglie in condizioni di difficoltà economica (il tutto secondo una definizione armonizzata dell'UE di vulnerabilità che potrebbe consentire anche l'esenzione di 10 anni dalla data di entrata in vigore della direttiva *ex art. 17, lett. c*). Per quanto riguarda determinati settori (lavori agricoli, orticoli o di acquacoltura nonché silvicoltura), sarebbero applicabili riduzioni del livello di tassazione non inferiori ai valori minimi per i prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento e per l'elettricità (cfr. art. 17, lett. d).

Conformemente agli obiettivi della proposta, non dovrebbe essere operata, invece, alcuna distinzione tra l'uso commerciale e non commerciale del gasolio come carburante per motori e l'uso commerciale e non commerciale di combustibili per riscaldamento ed elettricità. In questo senso, la nuova direttiva valorizza la natura ambientale delle accise a cui dovranno aggiungersi *green premium*, vale dire bonus per l'utilizzo diretto di mini-impianti di produzione e stoccaggio di energie verdi nel luogo stesso di utilizzo (si pensi al geotermico a bassa entalpia, al minieolico, a nonoimpianti di energia solare e di idrogeno). Allo stesso tempo, i *green premium* potrebbero essere concessi anche per infrastrutture e strumenti diffusi di stoccaggio delle energie pulite (tendenzialmente intermittenti) quali batterie di flusso di nuova generazione, sistemi di accumulo termico, stoccando il calore generato di giorno o durante i periodi di irraggiamento per convertirlo in energia quando occorre, ecc. Da ultimo va ricordato che l'Unione europea, a più riprese, ha sollecitato i Paesi membri a dotarsi di c.d. *carbon tax*, da applicare sul consumo di combustibili fossili in base alle emissioni di anidride carbonica<sup>76</sup>. Immaginata nel libro bianco di Delors del 1993, intitolato *Growth, Competitiveness, Employment: the Challenges and Ways Forward, into the 21st Century*, dove si evidenzia la capacità della tassazione ambientale sull'energia di tutelare l'ambiente, nella prospettiva di disincentivare il ricorso alle risorse fossili per la combustione e incentivare le fonti energetiche alternative. La mancata adesione di alcuni Paesi membri ha bloccato il processo, rimettendo ai singoli Stati la scelta di dotarsi di tale strumento di prelievo. Nel sistema italiano la *carbon tax*, istituita con legge n. 448/1998, al fine di ridurre le emissioni di gas serra, è stata abrogata dal d.lgs. n. 26/2007, anche in forza del processo di armonizzazione europea intrapreso dalla Direttiva 2003/96/CE. L'assorbimento della *carbon tax* nel più generale modello delle accise appartiene tuttavia all'esperienza di alcuni Paesi, come il nostro, men-

---

*energetici e l'elettricità utilizzati per la restante navigazione per via d'acqua intra-UE (compresa tra l'altro la navigazione con imbarcazioni private da diporto) dovrebbero essere soggetti ai livelli standard di tassazione applicabili ai carburanti per motori e all'elettricità negli Stati membri».*

<sup>76</sup> DE MARCO, *Le criticità della tassazione ambientale. Brevi riflessioni a proposito della Tares e della Carbon tax*, in *Boll. trib.*, 13, 2013, 986; MONTEDURO, *Tassazione ambientale e crescita sostenibile in Italia: verso un'economia "più verde"?*, in ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana, Rapporto 2013*, Bologna, 2013, 250-251.

tre altri hanno continuato ad adoperare tale strumento di prelievo, sia pure ciclicamente. La preoccupazione di un aumento dei costi su taluni consumi, soprattutto di carburante fossile, in assenza di una solida politica energetica orientata al potenziamento delle energie alternative, ha indotto a rinunciare a tale modello di prelievo. Anzi, a seguito delle recenti vicende belliche e delle conseguenti speculazioni, con vari decreti aiuti, è stata disposta una riduzione delle accise su benzina e diesel anche per contenere spinte inflazionistiche.

Le esperienze largamente positive di alcuni Paesi, quali Finlandia, Svezia, Danimarca, in cui l'introduzione della *carbon tax* è stata accompagnata da riduzione di altre imposte e soprattutto da politiche per la mobilità sostenibile e per stimolare l'utilizzo di energie pulite, dimostra come lo strumento possa essere utile. La mancata attuazione dell'art. 15 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, ha precluso la reintroduzione della *carbon tax*, il cui gettito avrebbe dovuto «essere destinato prioritariamente alla revisione del sistema di finanziamento delle fonti rinnovabili». Evidente è che la eventuale istituzione di una *carbon tax* dovrebbe differenziarsi dal sistema delle accise, anche per evitare duplicazione di prelievo, soprattutto per la declinazione ambientale impressa dalle ultime direttive citate. Invero, una rinnovata *carbon tax* potrebbe generare opportune sinergie tra investimenti pubblici e investimenti privati, manifestando la sua capacità di innestare un circolo virtuoso tra sostenibilità e decarbonizzazione. Si pensi, ad esempio, alla possibilità di tassare imprese che ricorrono ancora al carbone, lasciando esenti quelle che transitano verso altre energie pulite ovvero quelle che si dotano di impianti di cattura “sul posto” dell'anidride carbonica prodotta anche attraverso una più diffusa e consapevole simbiosi industriale.

Nella sperimentazione di nuovi modelli di prelievo, particolare rilievo assume la recente approvazione della proposta da parte del Parlamento e del Consiglio di Regolamento europeo COM (2021) 564 final, del 14 luglio del 2021 in materia di *Carbon Border Adjustment Mechanism* (in sigla CBAM)<sup>77</sup>. Come chiarito dalla relazione di accompagnamento, la disciplina proposta intende contrastare il feno-

---

<sup>77</sup> Come chiarito nel preambolo della direttiva, «pur non essendo una misura di natura fiscale, ma di tipo commerciale, lo *Cbam*, acronimo di carbon border adjustment mechanism, è una novità del pacchetto Fit for 55 che attraverso una disciplina di carattere ambientale andrà a inserire una nuova voce di risorse proprie nel bilancio dell'Ue. Il sistema si traduce in italiano come meccanismo di adeguamento del carbonio alla frontiera e punta a pareggiare il prezzo del carbonio dei prodotti fabbricati all'interno dell'Ue e quelli importati. Il meccanismo applicherà lo stesso costo del carbonio a cui sono soggette le produzioni europee per la loro quota di gas serra emessi alle importazioni di determinati prodotti (al momento acciaio, cemento, fertilizzanti, alluminio ed energia elettrica, ma con la prospettiva di un futuro allargamento ad altri beni) provenienti da Paesi extra Ue che non impongono costi ambientali sulle emissioni analoghi a quelli europei. Lo scopo è ristabilire una parità di costi tra le produzioni extra Ue e quelle interne e neutralizzare la convenienza a delocalizzare le produzioni inquinanti verso Paesi con normative ambientali meno rigorose. Il meccanismo si affiancherà e si coordinerà col sistema europeo dello scambio delle emissioni, anch'esso interessato da una revisione nell'ambito del pacchetto Fit for 55».

meno del c.d. *carbon leakage*, vale a dire la rilocalizzazione al di fuori del territorio europeo delle emissioni di carbonio altrimenti gravate dal meccanismo di riduzione di emissioni adottato dall'Unione europea nel 2005 e denominato *Emission Trading System* (ETS)<sup>78</sup>. Attraverso il prelievo immaginato, si intende impedire che il gas serra non prodotto all'interno dei confini doganali europei venga rilasciato in atmosfera in altri contesti territoriali, coerentemente con le misure e gli obiettivi indicati nell'Accordo di Parigi e poi ripresi dal *Green Deal* europeo e con il correlato pacchetto di misure *Fit for 55*. Pur con i limiti connessi a uno schema di prelievo che appare solo in parte riconducibile ai principi della economia e della fiscalità circolare, va comunque giudicata positiva le scelte di esentare dal prelievo le importazioni provenienti da Paesi aventi con l'UE accordi recanti l'obbligo di applicare il diritto europeo nel settore dell'energia elettrica ovvero quelle da Paesi che abbiano presentato alla Commissione una "*road map*" per l'adozione di misure ad effetti equivalenti rispetto a quelle europee ovvero, ancora, dai Paesi che si siano impegnati a conseguire la neutralità climatica entro il 2050. Tali esenzioni<sup>79</sup> sono subordinate alla verifica del concreto rispetto degli impegni assunti, restando precluso l'accesso a tali benefici in caso di esito negativo della stessa<sup>80</sup>.

Invero, nella prospettiva della decarbonizzazione, l'esercizio della potestà impositiva va riconsiderato in modo più coraggioso e ciò richiede politiche unionali

---

<sup>78</sup> Cfr. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *L'Emissions Trading Scheme: aspetti contabili e fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 15 ss.; LETIZIA, *A Carbon Tax to Regulate CO<sub>2</sub> Emissions: the EU's Road to an Environmental Taxation System*, in *Amministrativamente*, 3, 2022, 1, che considera ancora acerba e irrealistica la proposta. Secondo l'A. «*Among the proposals of the European Commission, expressed in the "Fit for 55", in addition to the extension of the ETS-EU to other highly energy-intensive sectors and the rewriting of the ETD Directive, one aims at setting a "price" on carbon through a tax to be levied on imports of products incorporating it, embarking on a far-reaching reform of the EU's public finances with actions to promote ecological transition, and at the same time, limit negative externalities due to the use of fossil fuels. An alternative to this measure could be the introduction of a carbon tax not only at the borders but this, just like the previous one, brings out more application complications. With regard to a global tax on CO<sub>2</sub> emissions, this is a proposal which appears at the moment unrealistic*».

<sup>79</sup> Assumono rilievo, in tale prospettiva, le scelte di esenzione dall'applicazione del CBAM delle importazioni provenienti da Paesi che abbiano concluso con l'Unione accordi che comportino l'obbligo di applicare il diritto europeo nel settore dell'energia elettrica, compresa la legislazione sullo sviluppo delle fonti energetiche rinnovabili, nonché altre norme in materia di energia, ambiente e concorrenza; ovvero l'esenzione delle importazioni da Paesi che abbiano presentato alla Commissione una "*road map*" per l'adozione di misure ad effetti equivalenti rispetto a quelle europee; ovvero, ancora, dai Paesi che si siano impegnati a conseguire la neutralità climatica entro il 2050. Le eccezioni in questione sono subordinate alla verifica del concreto rispetto degli impegni assunti, ben potendo l'Unione europea disconoscere l'esenzione, allorché il Paese o territorio terzo, nell'attuare gli impegni assunti, non rispettasse la propria tabella di marcia e non dimostrasse progressi sostanziali verso l'allineamento della legislazione nazionale al diritto dell'Unione in materia di azione per il clima (cfr. art. 2, par. 7-9, della proposta di Regolamento).

<sup>80</sup> Cfr. PETRILLO, *Next Generation UE e nuovo sistema di risorse proprie: un passaggio decisivo verso la costituzione di un nuovo modello fiscale europeo?*, in *Riv. dir. trib., online*, 7 dicembre 2021.

e nazionali protese alla transizione verso un’economia a basse emissioni di carbonio nonché politiche nazionali a sostegno delle fonti rinnovabili elettriche, con precipuo riguardo al settore industriale, fulcro della decarbonizzazione. In questo senso si esprime anche il Piano per la transizione ecologica secondo cui *«le tappe della decarbonizzazione italiana sono scandite dagli impegni europei: “net zero” al 2050 e riduzione del 55% al 2030 delle emissioni di CO<sub>2</sub> (rispetto al 1990), con obiettivi nazionali per il 2030 che verranno proposti dalla Commissione Europea nel luglio 2021 nell’ambito del pacchetto di proposte “Fit for 55”»*.

Una prospettiva sfidante da valorizzare attraverso politiche pubbliche e scelte imprenditoriali e individuali<sup>81</sup>, assumendo una visione strategica proiettata al futuro e al bene comune, dosando strumenti fiscali impositivi su combustibili fossili e incentivi green opportunamente inseriti e coordinati a una pianificazione energetica di carattere strategico.

---

<sup>81</sup> Come chiarito nel piano per la transizione ecologica, cit. *«È urgente pertanto mettere a confronto diversi scenari di decarbonizzazione e transizione ecologica, da quelli che puntano maggiormente a soluzioni tecnologiche a quelli invece incentrati su modifiche strutturali, produttive e comportamentali che includono i co-benefici. Il computo dei costi e dei benefici complessivi dovrebbe tenere conto anche delle ricadute positive per la salute, e dunque degli impatti economici positivi sul lungo periodo degli interventi intersettoriali ispirati ai co-benefici»*.



# UNO SGUARDO OLTRE CONFINE: QUALE FUTURO PER L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI?

*Elena Conte*\*

ABSTRACT: In un mondo di forti interdipendenze economiche, sociali, culturali, politiche e tecnologiche, le imposte sulle successioni e donazioni paiono spiazzate dai mutamenti nella struttura della ricchezza, che fuoriesce dal campo di applicazione degli strumenti fiscali territoriali originariamente tipici della fiscalità nazionale. Una ricchezza dematerializzata e globalizzata ma, a ben vedere, molto concentrata e, in gran parte, rappresentata da ricchezza ereditata. Ecco, allora, che la vera sfida è coniugare il riesame della composizione del prelievo fiscale con l'esigenza di mantenere e rafforzare un'economia di mercato libera, dinamica e innovativa, basata sul valore dell'impresa e del lavoro. A tal fine, un buon punto di partenza è costituito dalle recenti ricerche dell'OCSE, che inducono a pensare che l'opportunità di tassare le successioni e le donazioni andrebbe analizzata nel più vasto contesto delle imposte gravanti sui capitali e sulla ricchezza nei diversi paesi.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La distribuzione della ricchezza nell'area OCSE: la ricchezza delle famiglie è ripartita in modo ineguale. – 3. Passaggi di ricchezza nell'area OCSE. – 4. Imposizione su successioni e donazioni: quali spazi? Le considerazioni dell'OCSE. – 4.1. I modelli possibili. – 4.2. Gettito, basi imponibili ed esenzioni. – 5. Paesi europei a confronto: l'imposta di successione in Italia, Francia, Germania e Regno Unito. – 6. Imposte di successione e tassazione del capitale. – 7. Un contributo al dibattito pubblico: il rapporto degli economisti francesi.

## 1. *Introduzione*

Da sempre, le imposte sulle successioni e donazioni hanno rappresentato e rappresentano un terreno su cui misurare il rapporto non solo tra diverse visioni della finanza pubblica, ma soprattutto tra differenti dottrine di politica economica.

---

\* Associazione Bancaria Italiana – Ufficio Consulenza Tributaria e Contabile (a titolo personale). Consulente fiscale.

Diversamente da altri tributi, per l'imposta sulle successioni e donazioni non esistono radici o tradizioni collettive nel diritto comunitario. Nella cultura giuridica moderna, essa rientra *in toto* nella competenza degli Stati membri e scarse sono le fonti di diritto internazionale convenzionale che abbiano un impatto apprezzabile sulla materia.

La disciplina dei diritti successori è stata relegata ai margini per molto tempo, poiché non funzionale ad un processo d'integrazione mondiale delle economie, favorito dal decentramento produttivo, frutto della seconda rivoluzione industriale. La situazione oggi sta cambiando rapidamente perché il fenomeno stesso della globalizzazione è fortemente ridiscusso e una quota crescente della ricchezza mondiale è rappresentata da ricchezza ereditata.

Negli ultimi decenni, inoltre, le disuguaglianze sono aumentate in modo significativo all'interno dei paesi dell'area OCSE: il divario tra i redditi medi del 10% più ricco e del 50% più povero della popolazione<sup>1</sup> è quasi raddoppiato, «*questo significa che le disuguaglianze all'interno dei paesi sono ora persino maggiori delle disuguaglianze tra i paesi*»<sup>2</sup>. Oggi, il 10% della popolazione più ricca guadagna 9,5 volte il reddito del 10% della popolazione più povera, mentre nel 1980 il rapporto era di 7 a 1<sup>3</sup>.

Il riesame della composizione del prelievo fiscale è uno degli strumenti su cui il legislatore potrebbe far leva per cercare di invertire questa tendenza: di conseguenza, è prevedibile che si torneranno ad affrontare antiche questioni, all'interno di contesti nuovi e con prospettive quanto mai incerte<sup>4</sup>.

## 2. *La distribuzione della ricchezza nell'area OCSE: la ricchezza delle famiglie è ripartita in modo ineguale*

Un punto di partenza fondamentale per comprendere il fenomeno attuale è individuare chi possieda la ricchezza che potrebbe essere ereditata in futuro. Per farlo, ci avvaliamo delle stime elaborate dall'OCSE (cfr. "Grafico 1").

---

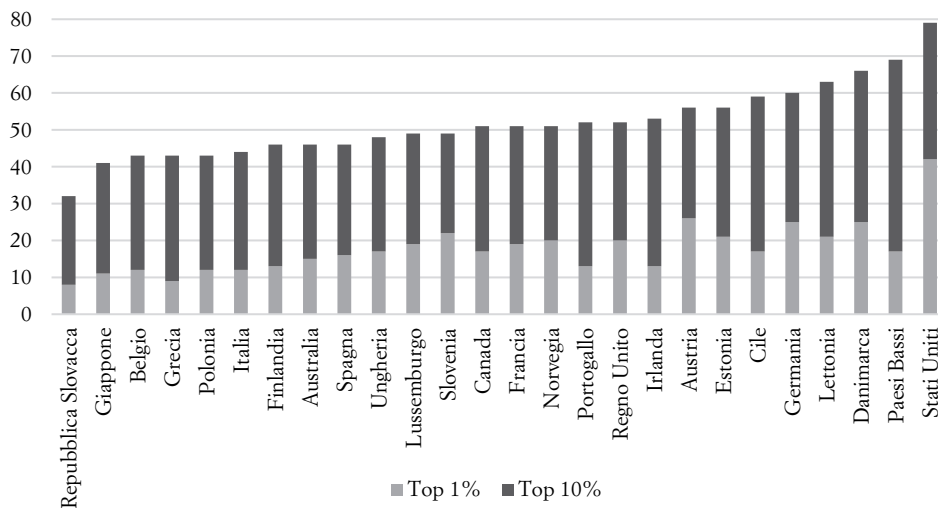
<sup>1</sup>L'OCSE considera il reddito necessario per essere considerati "non poveri" pari alla metà del reddito medio delle famiglie della stessa dimensione di quella del soggetto osservato. Il reddito mediano è il reddito che divide la distribuzione del reddito in due gruppi uguali, metà con reddito superiore a tale importo e metà con reddito al di sotto di tale importo. I dati sul reddito mediano provengono dal database dell'OCSE sulla distribuzione del reddito (cfr. <https://www.oecd.org/statistics/Compare-your-income-methodology.pdf>).

<sup>2</sup>L'aumento della disuguaglianza di reddito è stato attribuito a una serie di fattori, tra cui la globalizzazione, la liberalizzazione dei mercati e il cambiamento tecnologico. Per approfondimenti, cfr. "The Role and Design of net wealth taxes", OECD Tax Policy Studies, April 12, 2018, <https://www.oecd.org/tax/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd-9789264290303-en.htm>.

<sup>3</sup>Cfr. CINGANO, "Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth", OECD Social, Employment and Migration Working Papers, No. 163, 2014, <http://dx.doi.org/10.1787/5jxrjncwxv6j-en>.

<sup>4</sup>Nel tentativo di rispondere alla domanda se convenga di più tassare la formazione della ricchezza o i suoi passaggi.

Grafico 1. – OCSE. Quota della ricchezza netta totale delle famiglie detenute dall'1% più ricco e dal 10% più ricco



La ricchezza netta di una famiglia consiste nel valore totale del suo patrimonio finanziario e non finanziario, come liquidità o azioni detenute in conti bancari, la residenza principale, altri beni immobili, veicoli, oggetti di valore e altre attività non finanziarie (ad esempio, altri beni durevoli di consumo).

Nei ventisei paesi per i quali i dati erano disponibili (l'OCSE conta trentasei membri), la ricchezza delle famiglie è risultata altamente concentrata: il 10% delle famiglie più ricco<sup>5</sup> possiede in media la metà di tutta la ricchezza netta e l'1% più ricco ne possiede in media il 18%.

Questa tendenza si accentua allorché si passa ad esaminare la ricchezza finanziaria (attività liquide, quali biglietti, monete e depositi, inclusi i risparmi previdenziali e gli strumenti assicurativi): il 20% delle famiglie più ricco possiede più di metà di tutta la ricchezza immobiliare e quasi l'80% di tutta la ricchezza finanziaria. In particolare nell'area dell'euro la ricchezza finanziaria *pro capite* delle famiglie continua a crescere e ha raggiunto un livello prossimo a quasi 55.000 euro alla fine del secondo trimestre del 2020<sup>6</sup>.

Reddito e ricchezza sono in grado di condizionarsi vicendevolmente, poiché le famiglie ad alto reddito tendono a risparmiare di più e spesso conseguono un ren-

<sup>5</sup> Sul concetto di "ricco/povero", cfr. nota 2.

<sup>6</sup> Fonte: *Statistiche dell'area dell'euro*, <https://www.euro-area-statistics.org/statistics-insights/financial-wealth-of-euro-area-households?lg=it>. I dati disponibili si fermano al 2020. Nei prossimi anni, bisognerà vedere quali saranno gli effetti del COVID e del prolungarsi dell'instabilità geopolitica.



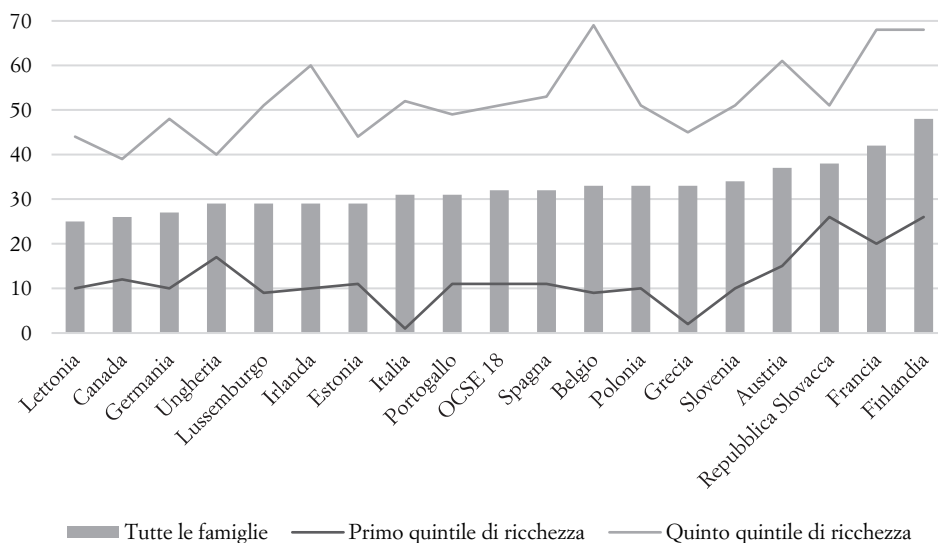
dimento maggiore sui loro risparmi (quota di ricchezza investita maggiore e maggiore propensione al rischio), mentre le famiglie a basso reddito tendono a risparmiare meno e sono propense al consumo e ad investire in attività a basso rischio e basso rendimento, il che accentua le disuguaglianze.

La ricchezza delle famiglie è cresciuta considerevolmente nel tempo in alcuni paesi. Ad esempio, tra il 1995 e 2019, la ricchezza *pro capite* è quasi triplicata in Francia e più che raddoppiata in Canada e nel Regno Unito. Secondo le stime condotte per l'area OCSE, in Italia, la ricchezza netta delle famiglie è pari a 295.020 USD, un dato leggermente inferiore rispetto alla media OCSE di 323.960 USD<sup>7</sup>.

### 3. Passaggi di ricchezza nell'area OCSE

Una volta compreso come la ricchezza è distribuita, occorre chiedersi come essa “circoli” a seguito della donazione/del decesso (cfr. “Grafico 2”).

Grafico 2. – OCSE. Quota della popolazione che ha dichiarato di aver ricevuto un'eredità o una donazione



I passaggi di ricchezza includono sia le donazioni (cioè i trasferimenti realizzati durante la vita del donatore) sia le eredità (vale a dire i trasferimenti realizzati *post mortem*).

<sup>7</sup> Fonte: OECD Better Life Index, <https://www.oecdbetterlifeindex.org/it/topics/income-it/>.

Dallo studio “Inheritance taxation in OECD countries”<sup>8</sup> emerge che chi è già più ricco ha maggiori probabilità di ricevere un’eredità e, di regola, beneficia di un’eredità di valore più elevato.

In media, le eredità e le donazioni ottenute dalle famiglie più ricche (20% superiore) sono quasi 50 volte superiori a quelle ottenute dalle famiglie più povere (20% inferiore).

Tra il 20% delle famiglie più ricche, la quota che dichiara di aver ricevuto un’eredità o una donazione varia dal 39% (Canada) al 66% (Finlandia), rispetto al 20% più povero dove la quota di chi fa un’affermazione analoga varia dal 3% (Italia) al 26% (Finlandia).

L’eredità media ottenuta dalle famiglie che ricadono nel quintile a ricchezza più bassa varia da circa 300 USD a 11.000 USD. Per il 20% più ricco delle famiglie, invece, l’importo dell’eredità media varia da circa 30.000 USD a USD 526.000.

#### *4. Imposizione su successioni e donazioni: quali spazi? Le considerazioni dell’OCSE*

La crisi innescata dal COVID-19 e acuita dall’instabilità geopolitica sta mettendo i paesi europei in seria pressione per trovare risorse di bilancio aggiuntive per far fronte ad esigenze impreviste.

Ci si domanda, allora, quale ruolo possa giocare l’imposizione sulle successioni per aumentare le entrate, affrontare le disuguaglianze e migliorare l’equità fiscale complessiva.

Secondo l’OCSE<sup>9</sup>, tassare le successioni potrebbe funzionare in quei paesi dove le imposte sui redditi e sulla ricchezza sono particolarmente basse. In questi casi, risulterebbe utile integrare l’imposizione sul reddito con una forma di tassazione della ricchezza, in sostituzione delle imposte sul reddito personale, sulle plusvalenze o sui trasferimenti di ricchezza.

Sempre l’OCSE riscontra che le imposte di successione possono essere più facili da valutare e da raccogliere rispetto ad altre forme di tassazione della ricchezza, come ad esempio le imposte patrimoniali. Di norma, infatti, le imposte di successione hanno costi amministrativi inferiori rispetto ad altre imposte sulla ricchezza (in particolare, quelle riscosse annualmente) e possono avere una serie di effetti positivi sull’efficientamento del sistema, come incoraggiare gli eredi a lavorare e a risparmiare di più.

Tuttavia, resta il fatto che la stima *ex ante* degli introiti dell’imposta di succes-

---

<sup>8</sup> Cfr. OECD, *Inheritance taxation in OECD countries*, OECD Tax Policy Study, Paris, 2021, [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/inheritance-taxation-in-oecd-countries\\_e2879a7d-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/inheritance-taxation-in-oecd-countries_e2879a7d-en).

<sup>9</sup> *Op. cit.*

sione è soggetta ad elevata aleatorietà. Ciò è dovuto, in primo luogo, al fatto che verrà riscossa solo al momento (non noto) in cui si aprirà la successione del *de cuius*. Inoltre, per uno Stato risulta complesso prevederne i flussi finanziari, non potendo conoscere in anticipo l'attivo ereditario su cui verrà calcolata.

#### 4.1. *I modelli possibili*

L'OCSE conta attualmente trentasei membri. Di questi, dodici non prevedono alcuna forma di tassazione di eredità e donazioni: in pratica, uno su tre. Nel gruppo figurano Australia, Austria, Canada, Estonia, Israele, Lettonia, Messico, Norvegia, Nuova Zelanda, Portogallo, Repubblica Slovacca e Svezia.

Da notare che tra i dodici stati OCSE che non tassano le eredità, ben dieci storicamente avevano un'imposta di successione e l'hanno abolita negli ultimi vent'anni, privilegiando la tassazione ordinaria sulla formazione della ricchezza, mentre Estonia e Lettonia non hanno mai avuto un prelievo simile. In particolare, in Svezia e Norvegia le principali critiche che hanno portato all'abolizione dell'imposta di successione riguardavano la sua natura non del tutto redistributiva, in quanto l'imposta risultava onerosa per le classi medie e facile da eludere per quelle più ricche<sup>10</sup>.

Laddove è applicata, esiste invece un'ampia diversità nella concezione dell'imposta di successione tra i paesi: quindici la riscuotono con aliquote progressive che aumentano con il valore dell'eredità; sette applicano aliquote fisse. Inoltre, la soglia di ricchezza che i genitori possono trasferire ai loro figli esentasse varia da quasi 14.000 euro in Belgio (regione di Bruxelles-Capitale) a più di 11 milioni di dollari negli Stati Uniti.

Per quanto riguarda l'Italia, l'OCSE riferisce che la soglia di esenzione di un milione di euro prevista per i passaggi ereditari tra genitori e figli è la seconda più alta al mondo dopo quella degli Stati Uniti.

Per tendere ad una maggiore sistematizzazione dell'argomento, è possibile ricondurre i diversi meccanismi di imposizione successoria oggi in uso nell'area OCSE (24 paesi) a due principali modelli: uno basato sulla tassazione della massa ereditaria del soggetto deceduto, costituente un unico coacervo (c.d. "*estate*") e un altro basato sulla tassazione del valore dei beni che i beneficiari ricevono dal *de cuius* (c.d. "*inheritance*"). Quest'ultimo è l'approccio più diffuso (venti paesi su ventiquattro lo adottano – cfr. "Tabella 1").

---

<sup>10</sup> Cfr. HENREKSON-WALDENSTRÖM, *Inheritance taxation in Sweden, 1885-2004: the role of ideology, family firms, and tax avoidance*, 2016, al seguente *link*: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/ehr.12280>.

Tabella 1. – *Principali modelli di imposizione successoria a confronto (area OCSE)*

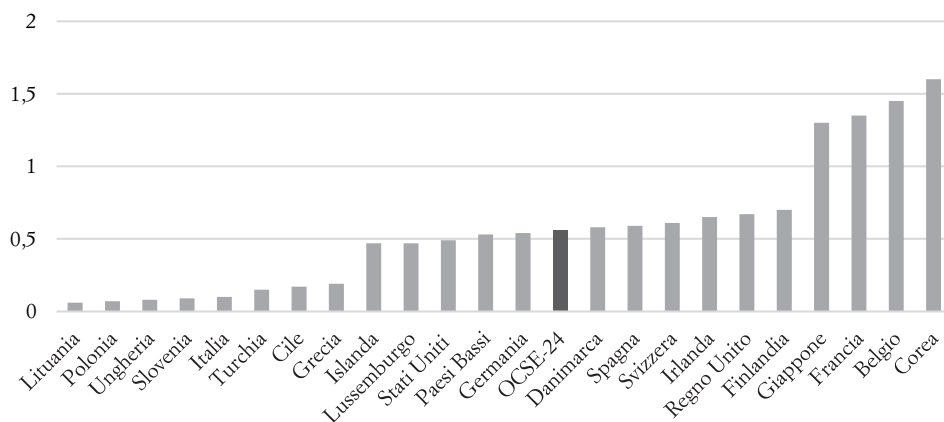
"Inheritance tax"	"Estate tax"
Belgio (Regione di Bruxelles-Capitale), Cile, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Ungheria, Islanda, Irlanda, Italia, Giappone, Lituania, Lussemburgo, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Slovenia, Spagna, Svizzera (Canton Zurigo), Turchia	Danimarca, Corea, Regno Unito, Stati Uniti
Imposta applicata alla quota di patrimonio ricevuta da ogni erede	Imposta applicata all'intero asse patrimoniale del <i>de cuius</i>
Aliquote dipendenti dal grado di parentela tra <i>de cuius</i> ed erede (o legatario)	Di norma, prevista la responsabilità solidale degli eredi per il pagamento dell'imposta
Franchigia prevista per ogni erede (o legatario)	Generalmente, non rilevante il grado di parentela tra <i>de cuius</i> ed erede
Successione di azienda: avviamento normalmente escluso dalla base imponibile	Previste numerose norme antielusive

#### 4.2. *Gettito, basi imponibili ed esenzioni*

Le imposte su successioni e donazioni rappresentano una porzione molto piccola del gettito fiscale totale dei paesi dell'area OCSE e le entrate nel 2019 hanno costituito in media solo lo 0,53% circa del totale nei paesi che impongono imposte simili (cfr. "Grafico 3").

Il gettito da imposte sulle successioni e donazioni supera l'1% del totale in soli quattro paesi OCSE: Belgio, Francia, Giappone e Corea. La quota di entrate fiscali totali raccolte dalle imposte di successione è diminuita notevolmente in media durante gli anni Settanta e da allora è rimasta relativamente stabile.

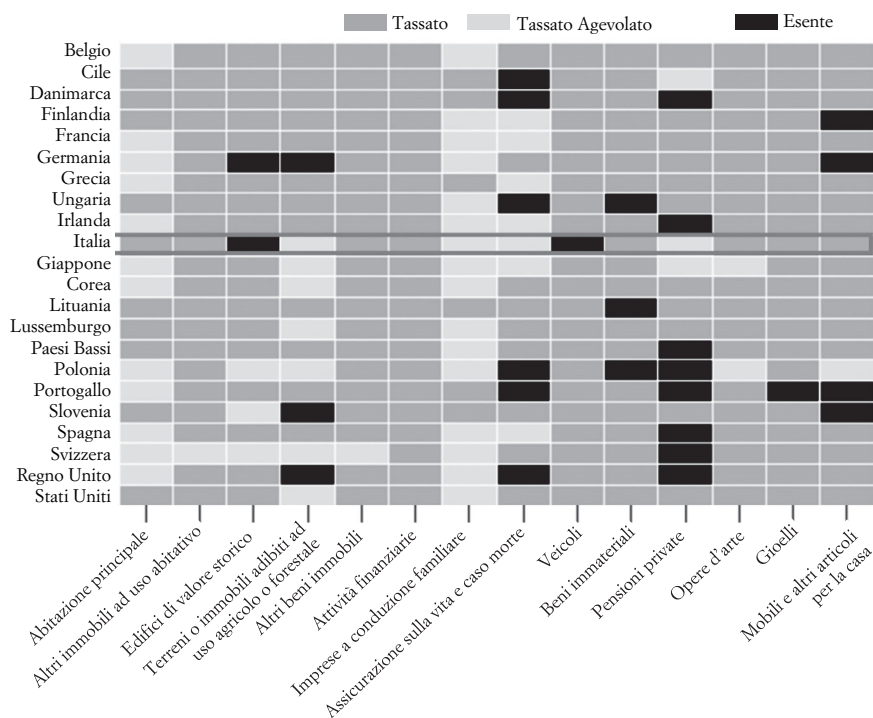
Grafico 3. – *OCSE. Entrate fiscali su imposte di successioni e donazioni in tutti i paesi, 2019 (% del gettito fiscale totale)*



Esenzioni fiscali generose e altre forme di sgravio limitano fortemente la raccolta. Oltre a ridimensionare le risorse in entrata, gli sgravi agevolano principalmente le famiglie più ricche, riducendo l'effettiva progressività delle imposte di successione.

Gli sgravi sono comuni anche per i trasferimenti di beni particolari (ad esempio, residenza principale, attività commerciali e agricole, pensioni e polizze di assicurazione sulla vita – cfr. “Grafico 4”). In diversi paesi le imposte di successione possono anche essere ampiamente evitate attraverso donazioni in vita, grazie al trattamento fiscale più favorevole.

Grafico 4. – OCSE 2021. *Trattamento fiscale dei diversi beni nell'ambito delle imposte di successione*



Queste disposizioni riducono il numero di trasferimenti di ricchezza soggetti a tassazione, a volte in modo significativo. Per esempio, tra gli otto paesi con dati disponibili, la quota di patrimonio soggetto a imposte di successione era più contenuta negli Stati Uniti (0,2%) e nel Regno Unito (3,9%) ed era più alta in Svizzera (12,7%) (Cantone di Zurigo) e in Belgio (48%). In Italia tale valore risulta di poco inferiore al 10%. Le percentuali più basse si spiegano soprattutto con l'esistenza in quei paesi di meccanismi fiscali agevolati che consentono di pianificare i passaggi di ricchezza in vita, in maniera del tutto lecita.

Inoltre, talune norme fiscali preferenziali sono di regola giustificate: un trat-

tamento agevolato per l'abitazione principale tutela i coniugi e le persone a carico conviventi col *de cuius*; mentre il trattamento agevolato dei passaggi dei beni aziendali facilita le successioni nell'ambito delle imprese familiari e ne consente la sopravvivenza dopo la morte dei fondatori.

In generale, le soglie di esenzione fiscale tendono ad essere più alte per i parenti stretti, come il coniuge e i figli. I coniugi sono completamente esenti dalle imposte di successione in tredici paesi e i figli in sei. Dove non sono interamente esenti, coniugi e figli beneficiano comunque di franchigie fiscali più elevate. Gli altri familiari e i soggetti non imparentati di solito hanno un trattamento fiscale meno favorevole, molto variabile da paese a paese.

### 5. Paesi europei a confronto: l'imposta di successione in Italia, Francia, Germania e Regno Unito

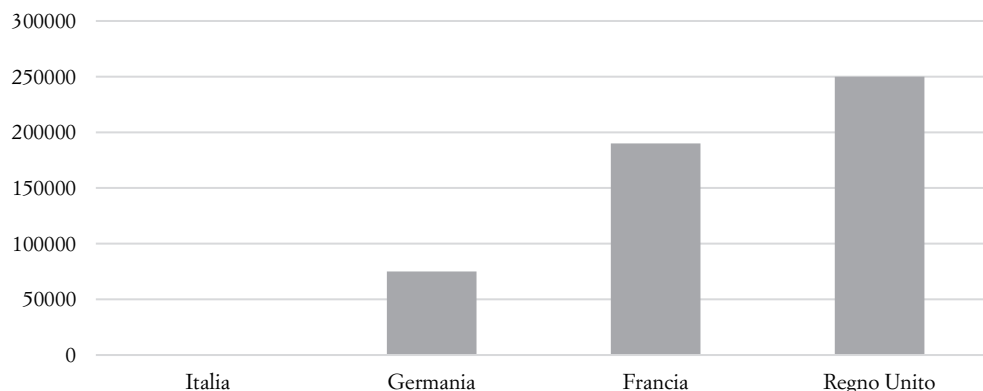
Molto spesso, nel confrontare l'imposta di successione italiana con quella di altri paesi europei ci si limita a paragonare aliquote, franchigie/esenzioni e gettito complessivo.

Di seguito riportiamo il risultato cui porta un simile ragionamento, comparando il sistema di imposizione attualmente vigente in Francia, in Germania e nel Regno Unito con quello italiano:

	ITALIA		FRANCIA	
	Franchigia	Aliquote	Franchigia	Aliquote
Coniuge	1milione di euro	4 per cento	esente da imposta di successione	
Figli	1milione di euro	4 per cento	100mila euro	5-45 per cento
Nipoti <sup>11</sup>	nessuna	6 per cento	nessuna	55-60 per cento
Fratelli/sorelle	100mila euro	6 per cento	15.932 euro	35-45 per cento
Altri	nessuna	8 per cento	nessuna	55-60 per cento
	GERMANIA		REGNO UNITO	
	Franchigia	Aliquote	Franchigia	Aliquote
Coniuge	500mila euro	7-30 per cento	esente da imposta di successione	
Figli	400mila euro	7-30 per cento	<i>Franchigia unica</i>	40 per cento
Nipoti	200mila euro	7-30 per cento	<i>complessiva da</i>	40 per cento
Fratelli/sorelle	20mila euro	15-43 per cento	<i>325mila sterline</i>	40 per cento
Altri	20mila euro	30-50 per cento	<i>(475mila se la prima casa viene lasciata a figli o nipoti)</i>	40 per cento

<sup>11</sup> Fonte: rielaborazione da EY, *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide* (2022). Per i nipoti dei nonni, di norma si applicano le medesime franchigie e aliquote previste per i figli.

*Esempio* – padre che destina 1.000.000 di euro a suo figlio:



Basandosi su una semplice comparazione di franchigie e aliquote, sarebbe facile giungere alla conclusione che l'Italia sia una sorta di “paradiso fiscale” in termini di tributi successori, come dimostra l'esempio sopra riportato.

In realtà, un ragionamento più ponderato dovrebbe prendere in considerazione anche altri termini di paragone, quali l'esistenza di meccanismi di tassazione più favorevole delle donazioni in vita e il livello di pressione fiscale complessiva che grava sui redditi e sulla ricchezza all'interno di ciascun paese.

## 6. Imposte di successione e tassazione del capitale

Dalle considerazioni svolte nel capitolo precedente emerge che l'opportunità di tassare le successioni andrebbe analizzata nel più vasto contesto delle imposte gravanti sui capitali e sulla ricchezza nei diversi paesi.

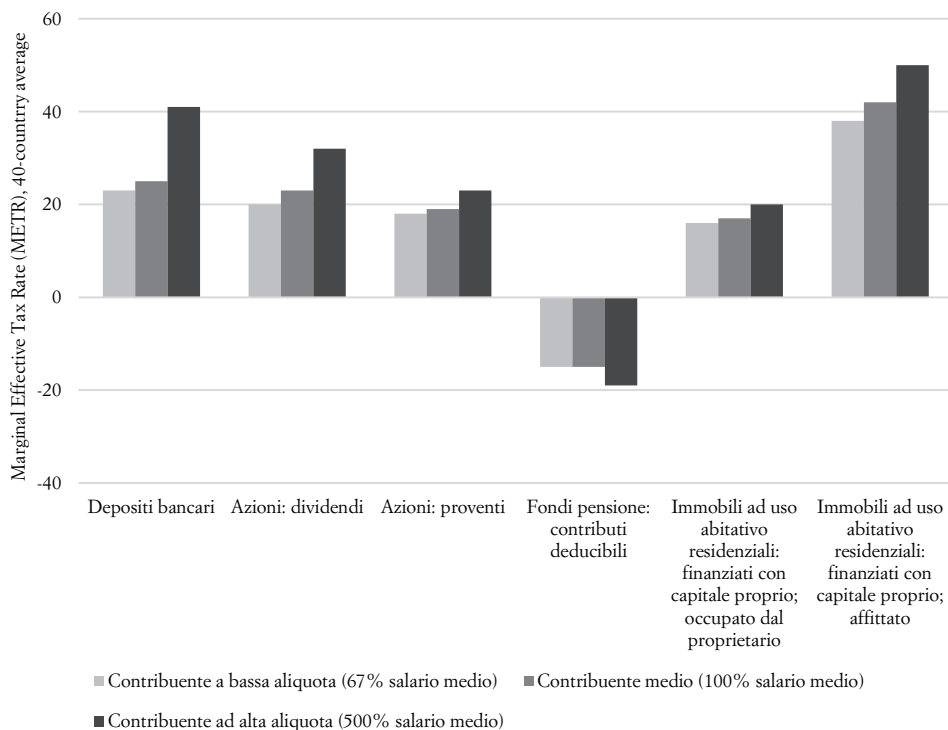
È indiscutibile che ci siano buoni argomenti per fare un uso migliore dell'imposta di successione nell'area OCSE, ma la necessità e la progettazione appropriata dell'imposizione dipenderanno dalle circostanze specifiche.

Un esame attento non potrà prescindere da considerare non solo i livelli di disuguaglianza nella distribuzione della ricchezza, ma anche le imposte che vengono riscosse sul capitale, incluse quelle sul reddito (interessi, dividendi e plusvalenze) e sul patrimonio personali.

Recenti ricerche dell'OCSE contengono preziose intuizioni che rendono possibile una visione globale della tassazione del capitale. Il rapporto “*The Taxation of Household Savings*” (OECD, 2018) considera meccanismi completi di tassazione del reddito – aliquote fiscali marginali effettive (“METR” – *Marginal Effective Tax Rate*) – che introducono una serie di elementi per misurare l'impatto generale dei sistemi d'imposizione sulle decisioni di risparmio. Lo studio ha rivelato

che la tassazione complessiva del risparmio è altamente eterogenea tra i vari tipi di attività e, in taluni casi, regressiva (cfr. “Grafico 5”).

Grafico 5. – OCSE. Aliquota d'imposta effettiva marginale, media, 2016



Allo stesso modo, una precedente ricerca dell’OCSE che esaminava le imposte sulla ricchezza ha evidenziato l’importanza di guardare al più ampio sistema di imposta sul capitale per valutarne il ruolo. Nello specifico, la relazione “*The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*” (OECD, 2018), ha messo in luce che c’è una minore necessità di introdurre un’imposta patrimoniale laddove già esistono imposte sui redditi personali a base ampia e imposte sulle successioni e donazioni ben progettate, ma che ci sono argomenti più forti per introdurre un’imposta sul patrimonio laddove manchino imposte generalizzate sui redditi personali e sui trasferimenti di ricchezza.

Questa visione globale della tassazione del capitale mette in luce che, di regola, nessun singolo strumento fiscale sarà sufficiente da solo per aumentare il gettito e ridurre le disuguaglianze. Una simile affermazione vale anche per la tassazione delle successioni.

Sebbene l’imposizione delle successioni possa svolgere un ruolo importante, l’OCSE evidenzia che questo strumento non è la soluzione finale di tutti i pro-



blemi (c.d. “*silver bullet* – proiettile d’argento”) e che perciò andrebbe sempre accompagnata da riforme complementari del sistema fiscale complessivo. In particolare, le simulazioni contenute nel rapporto OCSE mostrano che la combinazione di un’imposta di successione progressiva con imposte (progressive) sul reddito da capitale personale può svolgere un ruolo importante nel ridurre le disuguaglianze di ricchezza nel tempo. Progettare bene le imposte sui redditi personali, incluse le plusvalenze, dovrebbe essere una priorità.

Infine, un altro aspetto da considerare riguarda l’elusione dei ceti più alti e il rischio di fuga di capitali. La soluzione ideale sarebbe, quindi, armonizzare il sistema di tassazione a livello europeo, per far fronte alla concorrenza fiscale interna e stimolare una crescita inclusiva.

## 7. Un contributo al dibattito pubblico: il rapporto degli economisti francesi

Il 23 giugno 2021, una commissione di studio presieduta da Olivier Blanchard, ex capo economista del Fondo monetario internazionale e Jean Tirole, premio Nobel per l’economia, ha presentato al governo francese alcune idee (estendibili anche ad altri paesi) raccolte in oltre 500 pagine di proposte su tre temi cruciali: clima, ineguaglianze e demografia<sup>12</sup>.

Diverse sono le questioni in comune con il dibattito italiano. Tra di esse spicca quella di rinnovare l’imposta di successione, perché diventi uno strumento efficace per ridurre le disuguaglianze, “livellare i punti di partenza” e migliorare la mobilità intergenerazionale.

Dani Rodrik e Stefanie Stantcheva, i due professori di Harvard che hanno confermato il capitolo sulla disuguaglianza, hanno spiegato che «*La logique d’égalité des chances implique de s’intéresser non pas à ceux qui donnent mais à ceux qui reçoivent, en retenant comme base impossible le montant total reçu par le bénéficiaire*»<sup>13</sup>. A tal fine, proporrebbero l’introduzione di un’imposta progressiva con una base imponibile ampia, che tassi il valore complessivo di eredità e donazioni ricevute dal beneficiario anziché il singolo trasferimento<sup>14</sup> e riduca le tipologie di beni esenti dall’imposta.

Per non penalizzare i figli delle classi medie e non rendere la proposta impopolare presso i francesi, decisamente (87%) ostili a qualsiasi aumento anche perché percepiscono l’imposta di successione come una “doppia tassazione”, la com-

---

<sup>12</sup> Il rapporto è consultabile al seguente *link*: [https://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/fs-2021-rapport-anglais-les\\_grands\\_defis\\_economiques-juin\\_1.pdf](https://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/fs-2021-rapport-anglais-les_grands_defis_economiques-juin_1.pdf).

<sup>13</sup> Traduzione: «*La logica delle pari opportunità implica concentrarsi non su chi dà ma su chi riceve, trattando come base imponibile l’importo complessivamente ricevuto dal beneficiario*».

<sup>14</sup> Tale principio è stato sostenuto, tra gli altri, da: MEADE, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, Allen and Unwin, London, 1978 e ATKINSON, *Inequality, What Can Be Done?*, Harvard, 2015.

missione suggerisce di innalzare le franchigie esistenti, mantenendo una differenziazione in base al grado di parentela e applicando trattamenti più favorevoli per i trasferimenti ricevuti dai minori.

Attualmente, un sistema di imposizione paragonabile a quello proposto dalla commissione esiste solo in Irlanda, con la "*Capital acquisitions tax*". Si tratta di un tributo riscosso sul totale di tutte le donazioni o eredità ricevute nell'arco della vita. L'aliquota è del 33%, con una franchigia di 335.000 euro per i trasferimenti dai genitori ai figli. Il soggetto passivo è il donatore o l'erede, a seconda che si tratti di un trasferimento tra vivi o *mortis causa*.

Lo studio si riserva di approfondire i parametri ottimali del meccanismo di imposizione proposto (aliquote, scaglioni e franchigie) e di stimarne gli effetti, individuando le potenziali criticità della gestione amministrativa di un'imposta così strutturata (come, ad esempio, tracciare lo storico di eredità e donazioni ricevute). Di conseguenza, al momento, questi dati non sono disponibili.

Uno degli aspetti su cui la commissione insiste è ridurre le esenzioni e i trattamenti favorevoli sui beni trasferiti, per rendere la base imponibile maggiormente corrispondente a ciò che effettivamente si è ricevuto. Le esenzioni, infatti, possono avere effetti regressivi. Lo studio individua due tipi di beni, il cui trattamento fiscale andrebbe rivisitato (il riferimento è al sistema francese):

1) le imprese di proprietà familiare, il cui passaggio agevolato dovrebbe essere mantenuto solo per le piccole e medie imprese, poiché potrebbero avere problemi di liquidità (nel caso in cui, ad esempio, l'erede debba liquidare una parte o la totalità dell'impresa per pagare l'imposta di successione);

2) le polizze vita, in particolare qualora contengano strumenti di investimento che se detenuti in altra forma non sarebbero esenti.

La progressività è un aspetto estremamente positivo della proposta, dal momento che concentra il prelievo su una platea ristretta, fatta di beneficiari di patrimoni ingenti, scelta giustificata dall'obiettivo dichiarato di *«limitare i vantaggi sostanziali ottenuti per il solo fatto di avere la fortuna di essere eredi»*, ossia di evitare che la concentrazione di ricchezza diventi causa di disuguaglianze protratte attraverso le generazioni e, quindi, ostacolo alla mobilità sociale.

Il rapporto prevede di allocare in maniera chiara e trasparente i proventi dell'imposta di successione a finalità redistributive, anziché alla fiscalità generale.

La sfida finale è coniugare un simile approccio con l'esigenza di mantenere e rafforzare un'economia di mercato libera, dinamica e innovativa, basata sul valore dell'impresa e del lavoro. Ma per questo servirà un altro Rapporto...



# AUTONOMIA TRIBUTARIA ALLA PROVA DELLE NUOVE SFIDE A LIVELLO LOCALE

*Francisco Adame Martínez* \*

ABSTRACT: Questo contributo affronta tre questioni di diritto costituzionale tributario che sono state oggetto di studio e dibattito da parte della dottrina tributaria spagnola negli ultimi tempi: l'autonomia fiscale delle Regioni (Comunità Autonome) e la tassazione della ricchezza nell'esercizio di tale autonomia; la situazione dei "tributi propri" delle Comunità autonome che hanno uno spazio fiscale ridotto in quanto non possono istituire tributi su fatti imponibili che sono già stati gravati da altri tributi statali (in ogni caso attualmente abbiamo 68 imposte in vigore nelle Regioni) e è il rilancio del principio della capacità contributiva alla luce della sentenza della Corte costituzionale spagnola del 26 ottobre 2021, n. 182, che è un ritorno all'ortodossia della capacità contributiva come criterio che incide e regola ogni tributo.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Autonomia tributaria delle regioni e tassazione della ricchezza: concorrenza fiscale tra regioni. – 2.1. Ripartizione delle imposte tra lo Stato e le Regioni. – 2.2. Imposta sul patrimonio. – 2.3. Imposta sulle successioni e donazioni. – 3. Imposte proprie delle Regioni e tutela dell'ambiente. – 4. Il rilancio del principio di capacità contributiva come misura di quantificazione fiscale.

## 1. *Introduzione*

Vorrei innanzitutto ringraziare il Dipartimento di Diritto Tributario della LUISS, in particolare il Prof. Melis, la Prof.ssa Valeria Mastroiacovo e il Prof. Luca Antonini per avermi invitato a partecipare a questo libro che raccoglie i risultati del magnifico Congresso tenutosi a Roma il 10 e 11 giugno 2022, dove ho avuto l'opportunità di ascoltare tanti grandi maestri del diritto tributario italiano.

Ho strutturato questo contributo attorno a tre questioni di diritto costituzionale tributario che sono state oggetto di studio e dibattito da parte della dottrina tributaria spagnola negli ultimi tempi.

---

\* Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Siviglia.

Il primo è l'autonomia fiscale delle Regioni (Comunità Autonome) e la tassazione della ricchezza nell'esercizio di tale autonomia. Si tratta di un argomento che ha acquisito enorme rilevanza in Spagna a causa della concorrenza fiscale che si è verificata tra le regioni. Come analizzerò nel prosieguo, esistono enormi differenze nell'onere fiscale a carico dei cittadini a seconda del luogo di residenza, poiché vi sono Regioni in cui è stata approvata una riduzione del 100% dell'imposta sul patrimonio e altre in cui non è prevista alcuna riduzione. Lo stesso vale per l'imposta sulle successioni e sulle donazioni. Ciò ha portato i contribuenti a trasferirsi in territori con un regime fiscale più favorevole.

Si deve rilevare, tuttavia, che la discussione sulla “discriminazione territoriale” è diventata il cavallo di Troia per attaccare il vero obiettivo di questo dibattito ossia la soppressione di entrambe le imposte. Si tratta di un tema di grande attualità e interesse che è stato oggetto di studio del Comitato di esperti per la riforma del sistema fiscale, istituito in Spagna dal Ministero delle Finanze e di cui ho avuto l'immensa fortuna di far parte, che ha consegnato la propria relazione nel marzo 2022 con il titolo “Libro bianco per la riforma fiscale” ([https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)), a cui farò riferimento in queste pagine.

Il secondo argomento che affronterò è la situazione dei “tributi propri” delle Comunità autonome. Nonostante tali enti territoriali abbiano uno spazio fiscale ridotto, in quanto non possono istituire tributi su fatti imponibili che sono già stati gravati da altri tributi statali, attualmente abbiamo 68 imposte in vigore nelle Regioni, 55 delle quali hanno un qualche collegamento, anche se in alcuni casi solo nominale, con la tutela dell'ambiente. Si tratta di imposte con una bassa capacità di riscossione del gettito, ma con un alto livello di conflittualità dinanzi alla Corte costituzionale.

Il terzo argomento è il rilancio del principio della capacità contributiva. Nel mese di ottobre 2021 è intervenuto un importante cambiamento nella dottrina della Corte costituzionale che ha comportato un ritorno all'ortodossia nell'interpretazione della capacità contributiva, da riferirsi non più solo al “sistema fiscale nel suo complesso”, ma anche alla configurazione di ogni singolo tributo.

## 2. *Autonomia tributaria delle regioni e tassazione della ricchezza: concorrenza fiscale tra regioni*

### 2.1. *Ripartizione delle imposte tra lo Stato e le Regioni*

Il Titolo VIII della Costituzione spagnola disciplina il sistema di finanziamento regionale che non costituisce un modello chiuso ma aperto, dinamico, flessibile e difficile da chiudere, atipico nel Diritto comparato, e con asimmetrie tra Regioni di regime comune e Regioni *forales*.

Attualmente, i principali tributi del sistema fiscale spagnolo sono tributi c.d. “condivisi”. La loro riscossione è ripartita tra lo Stato e le Regioni come segue:

– Imposta sul Reddito delle persone fisiche: 50% Stato, 50% Regioni.

Le Regioni hanno altresì poteri normativi per modificare elementi importanti dell'imposta come l'aliquota, i minimi personali e familiari e alcune detrazioni.

– Imposta sul Valore Aggiunto: 50% Stato, 50% Regioni.

Essendo un'imposta armonizzata, non è stato possibile cedere poteri normativi.

– Accise: 42% Stato, 58% Regioni.

Allo stesso modo, essendo un'imposta armonizzata, non è stato possibile cedere poteri normativi.

Poi ci sono le imposte cedute integralmente dallo Stato alle Comunità Autonome, che sono: l'Imposta sul Patrimonio, l'Imposta sulle Successioni e Donazioni, l'Imposta sulle Trasmissioni ed i Tributi sul Gioco.

Inizialmente lo Stato si limitava a cedere solo la riscossione del gettito di tali tributi alle Comunità Autonome, ma a partire dal 1996 è iniziato un processo di decentramento/cessione anche dei poteri normativi alle Regioni, processo che è proseguito con la riforma del sistema di finanziamento delle Comunità Autonome nel 2001. Sull'Imposta sul Reddito delle persone fisiche, difatti, le Regioni hanno competenze normative per introdurre aliquote differenti (due aliquote) e deduzioni proprie (sono state introdotte più di 200 deduzioni, tre le altre, per circostanze personali, familiari, per donazioni e per investimenti in energia solare, ecc.).

Il trasferimento di tali poteri normativi, soprattutto per quanto riguarda l'imposta sul patrimonio e l'imposta sulle successioni e donazioni, ha portato ad una situazione complessa, in quanto alcune Regioni hanno colto l'occasione per abolire sostanzialmente l'imposta. Questo è ciò che è accaduto nella Comunità Autonoma di Madrid, in cui non esiste l'imposta sul patrimonio ed all'imposta sulle successioni e donazioni per coniugi e figli si applica una "riduzione" del 99%.

Vediamo brevemente in cosa consistono queste due imposte e quali sono i principali problemi attuali.

## 2.2. *Imposta sul patrimonio*

L'Imposta sul patrimonio è stata introdotta per la prima volta in Spagna con la legge n. 50/1977 del 14 novembre sulle misure urgenti di riforma fiscale. Il suo nome iniziale era "*Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*" e, come esplicitamente annunciato nel primo articolo, l'intenzione del legislatore era di introdurla "in via eccezionale e con una validità transitoria".

Ma nonostante sia nata con questo carattere straordinario, è finita per diventare un'altra imposta del nostro sistema fiscale quando nel 1991, in occasione della riforma fiscale attuata in quell'anno, che interessò anche l'Imposta sul reddito delle persone fisiche, fu approvata una nuova legge che la regolamentava (legge 6 giugno 1991, n. 19) e che, con poche modifiche, è ancora oggi in vigore.

L'imposta sul patrimonio è un'imposta che svolge una funzione complementare all'Imposta sul Reddito delle persone fisiche. Introdotta con lo scopo di fornir-

re all'amministrazione finanziaria informazioni sulla ricchezza dei contribuenti, oggi si può affermare che essa non fornisce tutte le informazioni possibili e che le informazioni raccolte potrebbero essere ottenute attraverso altri canali.

Le tre principali critiche che si muovono a tale imposta sono:

- che essa ricade sulla proprietà di beni la cui acquisizione è già stata tassata con altre imposte, nonché la sua incapacità di tassare le grandi fortune;
- che l'imposta finisce per tassare il possesso di alcuni patrimoni di “contribuenti medi” che hanno anche la sfortuna di risiedere in una Regione che ha deciso di mantenere tale imposta;
- le enormi differenze dell'onere fiscale a carico dei cittadini a seconda della loro residenza, quale conseguenza della concorrenza fiscale tra le Regioni.

I sostenitori del mantenimento dell'imposta, invece, invocano un'argomentazione pratica, ovvero “se la rimuoviamo come facciamo a riscuotere i mille milioni di euro che essa attualmente riscuote?”.

In seno alla Commissione del Libro Bianco sulla riforma del sistema tributario abbiamo avuto un ampio dibattito sul futuro delle imposte sul Patrimonio e sulle Successioni e Donazioni.

Non c'è dubbio che la ricchezza (sia come proprietà di beni o diritti sia come acquisizione a titolo di eredità o donazione) è una manifestazione di capacità contributiva diversa dal conseguimento di reddito e consumo che può essere tassata, in linea con la dottrina ormai classica della Corte costituzionale in relazione al principio di capacità contributiva secondo cui «*la ricchezza va cercata dove c'è ricchezza*».

Quanto all'imposta sul patrimonio, le Regioni hanno la facoltà di stabilire proprie aliquote, esenzioni minime e possono introdurre altresì differenti deduzioni e detrazioni. A causa dell'esercizio di tali poteri normativi da parte delle Regioni, l'onere fiscale sostenuto dai contribuenti spagnoli varia radicalmente a seconda della Regione in cui risiedono. Ci sono, difatti, due Regioni che hanno approvato una riduzione del 100% dell'imposta dovuta, ossia la Comunità autonoma di Madrid, la prima ad averla prevista, e di recente l'Andalusia, disposizione che è entrata in vigore dal 22 settembre 2022. Nelle restanti Regioni, diversamente, non è prevista alcuna riduzione e dunque l'imposta deve essere pagata integralmente. Anzi, al contrario, negli ultimi anni in molte di esse l'esenzione minima è diminuita e l'aliquota è aumentata.

Quanto descritto genera una situazione di concorrenza fiscale tra le Regioni sulla quale si sollevano concreti dubbi di legittimità e di compatibilità con il principio costituzionale di solidarietà.

Per il futuro, si prospettano diverse alternative: la prima alternativa sarebbe quella di abolire l'imposta. A questo proposito l'OCSE ha concluso nel suo rapporto *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies 26 (<https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>) che è possibile rinunciare all'imposta sul patrimonio solo a condizione di rafforzare la tassazione del reddi-

to e delle plusvalenze nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e di mantenere la tassazione sulle successioni.

Pertanto, l'eliminazione di tale imposta sarebbe possibile, immaginando però un'alternativa affinché non si lasci una lacuna relativa a quelle funzioni che tale tipo di imposte svolgono nel sistema tributario. In tal senso, anche la amministrazione di Biden ha formulato negli Stati Uniti proposte per tassare la ricchezza attraverso l'imposta sul reddito, ad esempio attraverso la tassazione delle plusvalenze non realizzate (cfr. *Made in America Tax Reform General Explanations 2021*, [https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan\\_Report.pdf](https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf)).

Nel Libro Bianco sulla riforma fiscale, sul punto, abbiamo concluso che se si intende abolire l'Imposta sul patrimonio, occorrerà procedere ad una nuova progettazione della tassazione del reddito e delle plusvalenze e, se del caso, si dovrà valutare il mantenimento o l'istituzione di imposte su determinati beni.

Una seconda alternativa sarebbe quella di prendere in considerazione la ricchezza dei contribuenti nella configurazione dell'imposta sul reddito personale, sia attraverso la tassazione dei redditi da risparmio sia attraverso una modifica della tassazione delle plusvalenze.

In terzo luogo, l'imposta sul patrimonio potrebbe essere mantenuta solo ai fini dell'obbligo di dichiarazione (se del caso, al di sopra di una certa soglia quantitativa), in modo che le informazioni contenute in questa dichiarazione, comprese le valutazioni di beni e diritti, consentano di graduare l'intero importo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche applicando coefficienti (diversi e graduati per scaglioni) in base alla ricchezza del dichiarante.

Una quarta alternativa sarebbe quella di integrare le due imposte (imposta sul reddito delle persone fisiche e imposta sul patrimonio) sulla falsariga del *modello box* in vigore nei Paesi Bassi. D'altra parte, sarebbe anche possibile sostituire l'imposta sul patrimonio con vere e proprie imposte su determinati beni, ad esempio sugli immobili (come avviene in Francia e Portogallo o in Italia solo per gli immobili situati all'estero), sulle attività finanziarie (Italia) e/o sui conti titoli (Belgio).

Un'altra alternativa sarebbe quella di mantenere l'imposta, ma introducendo alcune modifiche. Nel Libro Bianco, nel caso in cui si scelga questa alternativa, abbiamo proposto la regolamentazione di una base imponibile omogenea, l'introduzione di un medesimo importo esente minimo su tutto il territorio nazionale, comprese le regioni forali (per esempio di un milione di euro), un'aliquota comune (dallo 0,5% all'1%) e la previsione di limitazioni alle deduzioni regionali.

### 2.3. *Imposta sulle successioni e donazioni*

L'attuale imposta sulle Successioni e Donazioni è stata introdotta in Spagna a partire dal 1° gennaio 1988 con la legge 18 dicembre 1987, n. 29. Sono passati 35 anni dalla sua creazione e, a differenza di tutte le altre principali imposte del sistema fiscale spagnolo, essa non è stata quasi mai riformata fino ad oggi presentandosi, pertanto, come una normativa obsoleta, particolarmente preoccupante sotto diversi aspetti specifici. Uno degli aspetti della regolamentazione dell'imposta che



risente maggiormente del tempo trascorso senza alcuna riforma è l'aumento sproporzionato delle basi imponibili dal 1987 ad oggi e la mancanza di una corrispondente riduzione della "scala fiscale". Da questo punto di vista, difatti, la regolamentazione risulta anacronistica in quanto mentre negli ultimi trent'anni il reddito pro-capite è triplicato, le basi imponibili e le aliquote sono rimaste invariate.

Ed ancora, l'ampio trasferimento della potestà normativa su tale imposta alle Regioni ha determinato una situazione difficilmente sostenibile. Nel territorio spagnolo, difatti, vi sono estreme differenze tra l'onere fiscale che i contribuenti devono sostenere a seconda della Regione in cui devono pagarla, ed in alcune di esse l'imposizione in caso di trasferimenti *mortis causa* a favore di coniugi e figli è stata addirittura "abolita di fatto".

In sintesi, in Spagna esistono venti regolamenti diversi per questa imposta: quindici regolamenti nelle Regioni (Comunità Autonome) del Sistema Comune, i tre regolamenti in vigore nei Paesi Baschi (nei Territori Storici di Alava, Guipuzcoa e Vizcaya), il regolamento della Regione di Navarra e il regolamento statale (per i residenti a Ceuta e Melilla e per i non residenti).

Tali differenze esistenti tra le Regioni sull'imposta di successione hanno causato, negli ultimi anni, trasferimenti da parte dei contribuenti – in alcuni casi reali ed in altri fittizi – verso altri territori alla ricerca del "miglior luogo per morire", affinché gli eredi potessero godere del miglior trattamento fiscale.

La dottrina ha evidenziato che tale comportamento delle Regioni – anche se alla luce del "parametri" utilizzati finora non sia stato soggetto ad un giudizio di illegittimità costituzionale – ha fatto sì che la tassazione sulle successioni e donazioni sia diventata una fonte di disuguaglianza e possa violare ancora una volta il principio costituzionale di solidarietà.

Per quanto riguarda le alternative per il futuro, va rilevato che gli autori del Libro Bianco non sono favorevoli all'abolizione dell'imposta, tenendo conto della tradizione storica dell'ISD nel nostro sistema fiscale e, soprattutto, di ragioni tecniche legate alla natura speciale di questo tipo di entrate, soprattutto nel caso di successione *mortis causa*.

Nello stesso senso, istituzioni come l'OCSE hanno recentemente raccomandato (nel Rapporto del 2021 *Inheritance Taxation in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies 28, <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/e2879a7d-en/index.html?itemId=/content/publication/e2879a7d-en>) di mantenere l'imposta, invece di tassare il reddito oggetto della stessa mediante l'imposta sul reddito delle persone fisiche: difatti, è stato osservato che ciò potrebbe portare ad aliquote marginali effettive molto elevate per i beneficiari che hanno altre fonti di reddito (ad esempio il reddito da lavoro), oltre ad aumentare la complessità dell'imposta e a sollevare problemi di allocazione tra i Paesi nel caso di successioni transfrontaliere.

L'alternativa preferita dal gruppo di professori che ha redatto il Libro Bianco sulla riforma fiscale è quella di mantenere l'imposta, anche se con alcune modifiche. Abbiamo, quindi, proposto l'eliminazione delle riduzioni per i rapporti familiari (già inclusi nel minimo esente) e, ispirandoci al modello italiano, l'introdu-

zione di un'aliquota ridotta per i contribuenti dei gruppi I e II (coniugi e figli), che potrebbe variare tra il 5% (fino a 1 milione di euro), il 10% (tra 1 e 5 milioni) ed il 15% (oltre 5 milioni di euro). Per i parenti più lontani, i gruppi III e IV, le aliquote massime non dovrebbero superare il 25%.

Nel Libro Bianco sulla riforma fiscale in Spagna, inoltre, abbiamo dedicato una parte importante all'esame della convenienza e necessità di ripensare l'attribuzione dei poteri normativi alle Regioni in relazione a queste due imposte.

È stato, sul punto, rilevato che probabilmente è stato un errore cedere la potestà normativa su tali due imposte alle Regioni perché, secondo la teoria sul federalismo fiscale, le imposte personali sul patrimonio non sono le più adatte al decentramento per diverse ragioni tra cui l'elevata mobilità delle basi imponibili, il rischio di concorrenza fiscale, oltre alla possibile violazione, nel nostro caso, dei principi di solidarietà e di una pressione fiscale effettiva equivalente a quella del resto del territorio nazionale. I dati previsti nel rapporto mostrano, ad esempio, che nel 2019, la ricchezza lorda si concentra principalmente a Madrid, Catalogna e Valencia, rispettivamente con il 30,78%, il 29,14% e l'8,45%, mentre l'importo dell'imposta sul patrimonio da pagare si concentra in Regioni come la Catalogna (45,51%), Valencia (12,58%), Galizia (7,48%) e Andalusia (6,00%). Non dimentichiamo che l'origine di questa situazione è da ricercare nelle misure adottate dalle Regioni di Cantabria e La Rioja per evitare la concorrenza generata dai territori forali di Álava, Guipúzcoa e Vizcaya e dalla Regione forale di Navarra. Rinvio, tuttavia, ad un prossimo contributo l'analisi delle differenze di finanziamento pro capite tra i residenti nelle Regioni a regime comune e quelli nei Regioni forali, che sono in parte dovute all'attuale formula di calcolo della quota che questi territori devono pagare per i servizi che lo Stato continua a fornire nel loro territorio.

Nel tentativo di trovare un equilibrio tra i poteri normativi delle Regioni e l'autonomia finanziaria e corresponsabilità fiscale, al fine di evitare lo svuotamento di queste imposte (se queste imposte sparissero, non ci sarebbe la possibilità di esercitare l'autonomia finanziaria), il Comitato analizza diverse alternative: l'istituzione di una doppia imposta, una statale ed una regionale dedotta dalla prima (un'alternativa che, sebbene attraente, potrebbe essere problematica dal punto di vista del divieto di tassare i beni situati al di fuori del territorio della Regione); la previsione di una tassazione condivisa (estendendo l'attuale formula dell'imposta sul reddito delle persone fisiche anche al patrimonio, alle eredità e alle donazioni); ovvero il mantenimento dell'attuale formula in modo che la normativa statale disciplini tutti gli elementi dell'imposta fino alla base imponibile, che sarebbe comune a tutto il territorio e da lì in poi verrebbero stabilite fasce di esenzione minima, scaglioni, detrazioni e sconti sul totale dell'imposta dovuta, con limiti verso l'alto o verso il basso. Secondo il Comitato, la potestà regolamentare delle Regioni autonome potrebbero rimanere quelli attuali, con i seguenti limiti: a) per l'esenzione minima, un aumento percentuale massimo; b) per gli scaglioni, una riduzione percentuale massima; c) per le detrazioni, l'opzione migliore potrebbe essere quella di stabilire anche un limite massimo congiunto quantificato in termini percentuali.

### 3. *Imposte proprie delle Regioni e tutela dell'ambiente*

La Costituzione spagnola e gli Statuti di Autonomia autorizzano le Regioni ad istituire, entro certi limiti, tributi propri. Il loro numero è cresciuto costantemente negli ultimi vent'anni fino a raggiungere 68 imposte proprie.

Le caratteristiche di queste nuove imposte rivelano chiaramente che, poiché le manifestazioni di ricchezza più rilevanti (reddito, consumo, proprietà di beni e traffico di beni e servizi) sono già in gran parte gravate dalla fiscalità statale e locale, le Regioni hanno optato per l'extrafiscalità, con imposte orientate preferenzialmente verso obiettivi di politica sociale ed economica in cui la finalità strettamente fiscale o di riscossione passa in secondo piano. Non sorprende, quindi, che molte di tali tributi propri producano un gettito molto ridotto.

La maggior parte di loro, in particolare 55 Imposte, sembrano essere ambientali e sono state create dalle seguenti Regioni:

- 13 imposte Cataluña;
- 5 imposte Andalucía, Galicia, Aragón;
- 4 imposte Murcia;
- 3 imposte Asturias, Extremadura, La Rioja, Comunidad Valenciana, Islas Baleares;
- 2 imposte Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla-León, Madrid.

Le imposte istituite possono essere raggruppate sistematicamente in cinque blocchi:

#### 1) *Imposte sulle emissioni nell'atmosfera*

Questa imposta è stata creata da Galicia (1995), Castilla-La Mancha (2001), Andalucía (2003), Aragón (2006), Murcia (2006), Valencia (2013) e Cataluña (2014). Anche la Cataluña ha creato l'imposta sulle emissioni di ossidi di azoto dell'aviazione civile.

#### 2) *Imposte delle strutture che hanno un impatto sull'ambiente*

Questa imposta è stata creata da Extremadura, Castilla y León, La Rioja, Valencia, Aragón, Cataluña.

Questa imposta grava l'attività di produzione, stoccaggio o trasformazione di energia elettrica (produzione lorda in Kw/h) e l'attività di trasporto di energia elettrica, telefonia e internet (estensione del cablaggio aereo in km).

#### 3) *Imposta sulle pale eoliche*

Questa imposta è stata stabilita da Galicia (179 parchi eolici), Castilla-La Mancha (142), Castilla y León (257).

È stata dichiarata la sua Compatibilità con il Diritto dell'UE con la sentenza della Corte UE del 20 settembre 2017 (C-215, 216, 220 e 221/16).

#### 4) *Imposte sull'acqua*

In questo gruppo sono incluse:

- Imposte sul trattamento delle acque reflue per finanziare le infrastrutture di trattamento (tutte le regioni);
  - Imposte sugli scarichi in mare (Andalucía, Murcia);
  - Imposte sull'acqua trattenuta nelle dighe (Galicia, Aragón, Castilla y León).
- Queste imposte tassano le dighe in base alla loro capacità, all'altezza e alla potenza installata, senza che queste differenze siano giustificate da motivi ambientali.

#### 5) *Imposte su grandi centri commerciali*

Questa imposta è stata stabilita da Aragón, Asturias, Cataluña e Navarra.

La base imponibile è costituita dal numero di veicoli che accedono ai locali commerciali ovvero dalla superficie totale dei locali commerciali.

La Corte costituzionale spagnola, affermandone la legittimità costituzionale, ha dichiarato che tali imposte non gravano sullo stesso presupposto dell'imposta locale sui beni immobili (IBI) e dell'imposta locale sulle attività economiche (IAE) (cfr. sentenze nn. 122/2012, 197/2012, 208/2012, 96/2013, 200/2013 e 53/2014).

Ne è stata, altresì, dichiarata la Compatibilità con il Diritto dell'UE con la sentenza della Corte UE del 26 aprile 2018 (C-234/16 e C-235/16).

La compatibilità di tutte queste imposte ambientali al principio della capacità contributiva è stata una questione ampiamente dibattuta in dottrina, dibattito in qualche modo risolto vista la flessibilità con cui questo principio è stato interpretato dalla Corte costituzionale spagnola. Infatti, la Corte con riguardo alle imposte *extrafiscali* è molto più permissiva nell'accettare una violazione "giustificata" della capacità contributiva quale criterio o misura per quantificare il carico fiscale.

Al fine di valutarne la compatibilità con il principio di capacità contributiva, alcuni hanno sostenuto che l'inquinamento configura una manifestazione della capacità contributiva. Mi sembra, tuttavia, più corretto sostenere che le imposte ambientali hanno uno scopo diverso, possono limitare o no il principio della capacità contributiva, possono avere effetti regressivi, ma occorre tener presente i diversi obiettivi e dunque, soppesando gli stessi, adottare misure di compensazione richieste dal principio di solidarietà. In tal senso, la Corte costituzionale, nella sentenza del 26 ottobre 2021, n. 182, ha affermato che «*in queste imposte differisce il "modo" in cui la corrispondente fonte di capacità contributiva (o oggetto dell'imposta) è sottoposta a tassazione nella struttura dell'imposta*».

Ciò è dovuto al fatto che «*poiché la base imponibile è una manifestazione di ricchezza (generalmente potenziale), il principio della capacità contributiva come criterio di tassazione cede al "nesso imprescindibile tra l'imposizione sopportata e il raggiungimento dello scopo prefissato" (Sentenza 289/2000, 30 novembre, FJ 6), in quanto è destinato ad avere un effetto dissuasivo o stimolante sul compimento di comportamenti che ostacolano o proteggono (rispettivamente) lo scopo di politica sociale o economica (extrafiscale) perseguito*».

La dottrina ha poi messo in luce il grande paradosso che circonda i tributi propri: lo scarso contributo quantitativo al sistema di finanziamento contrasta con la loro importanza qualitativa teorica, quale ampia espressione dell'autonomia finanziaria in termini di corresponsabilità reddituale e fiscale delle Regioni. Tale con-

trasto è dovuto al ridotto spazio fiscale disponibile per i tributi propri, a causa dei notevoli limiti previsti dalla Legge Organica sul Finanziamento delle Regioni:

- art. 6.2 (divieto di doppia imposizione su basi imponibili già tassati da imposte statali);
- art. 6.3 (divieto di doppia imposizione su basi imponibili già tassati da imposte locali);
- art. 9 (principi di territorialità, neutralità, libera circolazione di persone, beni, servizi e capitali e libertà di stabilimento).

Un'ulteriore criticità complementare è l'alto livello di conflittualità tra lo Stato e le Regioni a causa della istituzione di nuovi tributi propri. Molti di essi, difatti, sono stati oggetto di giudizio dinanzi alla Corte costituzionale, con la conseguente perdita di certezza del diritto che ciò comporta per i contribuenti. E, quel che è peggio, negli ultimi anni alcuni tributi regionali sono stati dichiarati incostituzionali in quanto violavano il divieto di doppia imposizione della loro base imponibile con quello gravato con tributi statali o locali.

Di seguito sono riportate tre tabelle di dettaglio della riscossione di tali imposte regionali nel 2018, 2019 e 2020, classificate a seconda che si tratti di imposte indirette o dirette.

### *Imposte proprie indirette (1)*

Comunidad Autónoma	Impuestos propios de naturaleza indirecta vigentes y exigibles en 2021	Recaudación 2018	Recaudación 2019	Recaudación 2020
		Miles de euros	Miles de euros	Miles de euros
Cataluña	Gravamen de protección civil	3.550,66	3.689,41	4.262,77
	Canon del agua	506.190,51	504.822,27	458.374,02
	Canon sobre la deposición controlada de los residuos municipales	No disponible	No disponible	No disponible
	Canon sobre la incineración de los residuos municipales	No disponible	No disponible	No disponible
	Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción	No disponible	No disponible	No disponible
	Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales	No disponible	No disponible	No disponible
	Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos	60.910,66	65.515,30	21.010,75
	Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial	4.520,84	4.731,45	4.997,59
	Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria	400,14	1.412,18	925,03
	Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas	41.884,33	34.744,42	29.116,05
	Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica	Sin datos	Sin datos	Sin datos
	Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente	Sin datos	Sin datos	52.468,74
Galicia	Canon del agua	29.534,26	49.058,86	43.110,19
	Impuesto sobre contaminación atmosférica	3.541,33	2.011,44	1.148,81
	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada	11.443,78	11.389,65	13.411,26
	Canon eólico	22.567,30	23.019,88	22.323,96
Andalucía	Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera	3.059,40	3.085,14	1.960,28
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales	2.927,95	3.204,80	3.341,53
	Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos	154,16	372,17	374,53
	Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma	147.064,99	138.961,50	139.397,62
	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso	321,83	572,95	188,48
Asturias	Impuesto sobre el juego del bingo	1.871,22	2.244,65	1.394,73
	Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua	No disponible	No disponible	No disponible
Cantabria	Canon del agua residual	26.867,64	28.596,70	27.268,45
	Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos	405,12	324,96	331,07
La Rioja	Canon de saneamiento	10.664,97	10.335,57	11.674,33
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos	364,02	459,94	658,81
Murcia	Impuesto sobre los premios del juego del bingo	273,67	275,55	205,49
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales	283,92	173,02	381,10
	Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera	708,00	550,00	569,00

## Imposte proprie indirette (2)

Comunidad Autónoma	Impuestos propios de naturaleza indirecta vigentes y exigibles en 2021	Recaudación 2018	Recaudación 2019	Recaudación 2020
		Miles de euros	Miles de euros	Miles de euros
	Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos	1.470,53	2.086,52	1.385,04
	Canon de saneamiento	49.369,95	50.398,47	49.822,46
	Canon de saneamiento	272.006,39	275.588,92	220.055,05
Comunidad Valenciana	Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente	17.533,00	22.015,00	19.337,00
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos e incineración, coincineración y valorización energética	2.784,00	1.328,00	1.073,00
Aragón	Impuesto sobre la contaminación de las aguas	64.241,65	59.700,28	58.895,47
	Impuesto medioambiental sobre la emisión de gases contaminantes a la atmósfera	1.739,97	908,70	-1.587,07
	Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta	20.868,74	5.376,26	-6.227,13
	Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada	17.360,29	17.624,05	16.717,75
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión	2.004,56	2.005,23	2.019,44
Castilla-La Mancha	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	629,64	324,68	321,75
	Canon eólico	13.589,42	12.723,68	7.927,39
Canarias	Canon de vertido	No disponible	No disponible	No disponible
	Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo	330.395,11	364.481,51	291.809,40
	Impuesto sobre las labores del tabaco	136.105,08	133.427,56	102.733,33
Extremadura	Canon de saneamiento	12.383,76	8.104,91	7.609,36
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero	4.319,34	5.610,88	3.890,26
Islas Baleares	Impuesto sobre los premios del juego del bingo	0	0	0
	Canon de saneamiento de aguas	85.069,33	86.030,23	77.822,71
	Impuesto sobre estancias turísticas	119.034,30	130.844,11	35.556,71
	Canon sobre el vertido y la incineración de residuos	Sin datos	Sin datos	Sin datos
Comunidad de Madrid	Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados	2.810,33	4.486,46	1.231,85
	Impuesto sobre depósito de residuos	2.120,52	2.506,65	2.255,88
Castilla y León	Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión	64.131,77	76.677,02	45.136,16
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos	8.263,50	5.014,98	7.637,69
<b>TOTAL</b>	<b>Suma recaudación total de las Comunidades Autónomas</b>	<b>2.107.741,88</b>	<b>2.156.815,91</b>	<b>1.784.318,09</b>

## Imposte proprie dirette (3)

Comunidad Autónoma	Impuestos propios de naturaleza directa vigentes y exigibles en 2021	Recaudación 2018	Recaudación 2019	Recaudación 2020
		Miles de euros	Miles de euros	Miles de euros
Cataluña	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales	10.934,63	26.383,10	34.400,44
	Impuesto sobre las viviendas vacías	16.282,59	11.818,73	8.872,37
	Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas	No disponible	2.053,09	636,18
Galicia	Impuesto compensatorio ambiental minero	53,98	235,52	156,42
	Canon de inmuebles en estado de abandono	Sin datos	Sin datos	No disponible
Andalucía	Impuesto sobre tierras infrutilizadas	0	0	0
	Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas	0	0	0
Asturias	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales	5.519,57	16.601,96	37.240,16
	Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	2.237,42	2.002,02	1.983,13
	Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas	2.231,09	2.162,25	2.244,94
Comunidad Valenciana	Impuesto sobre viviendas vacías	Sin datos	Sin datos	Sin datos
Extremadura	Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos	4.964,98	5.100,17	4.974,64
	Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente	98.326,73	99.396,01	98.301,34
<b>TOTAL</b>		<b>140.550,99</b>	<b>165.752,85</b>	<b>188.809,62</b>

Occorre, quindi, domandarsi cosa può succedere in futuro con le imposte proprie delle Regioni.

Da un lato, è prevedibile un certo effetto di emulazione-mimetismo legislativo tra le diverse Regioni: le tre principali candidate potrebbero essere le imposte sui soggiorni in strutture turistiche, le imposte sull'emissione di gas inquinanti nell'atmosfera e le imposte sulle bevande zuccherate.

D'altra parte, c'è anche rischio di occupazione da parte dello Stato e della conversione di tali tributi da regionali a statali. Ciò è accaduto, per esempio, con la

creazione dell'imposta statale sul deposito in discarica e sull'incenerimento dei rifiuti che ha portato alla scomparsa delle imposte regionali che esistevano in materia, anche se lo Stato è tenuto a risarcire le perdite che ciò ha determinato alle Regioni che prevedevano un'imposta di questo tipo.

Per concludere, vorrei sottolineare che, al fine di ridurre la conflittualità, sarebbe opportuno dare attuazione al principio di coordinamento con lo Stato (art. 156 Cost.) e magari procedere ad una ripartizione delle imposte tra i tre livelli della Tesoreria (Stato, Regioni ed Enti Locali). Con questa distribuzione, sarebbe più fattibile rispettare adeguatamente l'obbligo di avere un proprio spazio fiscale, cosa che è espressamente indicato, ad esempio, nello Statuto di Autonomia dell'Andalusia del 2007.

#### *4. Il rilancio del principio di capacità contributiva come misura di quantificazione fiscale*

Il principio di capacità contributiva è un principio generale, poiché informa il sistema tributario statale, regionale e locale (cfr. Corte cost., sentenza n. 37/1981).

Dalla dottrina della Corte costituzionale su questo principio che, dalla pionieristica sentenza n. 27/1981, mostra una chiara tendenza a renderne più flessibile il contenuto, si possono trarre una serie di idee costanti, alcune delle quali hanno dato vita a tanti dibattiti accademici.

Tale dottrina può essere sintetizzata nei seguenti punti:

- la capacità contributiva non è l'unico criterio di giustizia tributaria (art. 31.1 Cost.);
- il principio implica che il Legislatore debba ricercare la ricchezza imponibile ovunque essa sia, ma senza esaurirla con il pretesto del dovere di contribuzione;
- il principio presuppone un divieto di tassazione di capacità contributiva o di redditi inesistenti o fittizi;
  - esso non è incompatibile con l'uso delle imposte a fini prevalentemente non fiscali che rispondono a criteri economici o sociali volti al raggiungimento di scopi o interessi pubblici sanciti dalla Costituzione spagnola;
  - costituisce un requisito applicabile all'intero sistema tributario, ma deve essere presente anche nella configurazione delle specifiche figure fiscali. Tuttavia, agirà con intensità diversa a seconda delle diverse categorie tributarie, facendo sentire la sua influenza più fortemente nelle imposte che nelle tasse;
  - richiede come punto di partenza di tassare la ricchezza o il reddito "reale" del soggetto, sebbene sia possibile che anche la ricchezza o il reddito "potenziale" siano soggetti a tassazione. Tale interpretazione non può sostenere la legittimità costituzionale di ciascun tributo dato che ciò che è potenziale può diventare "irreale". Per tale motivo, riconsiderando quanto sopra, la Corte – nella sentenza n. 59/2017 avente ad oggetto l'imposta municipale sull'aumento del valore dei

terreni urbani (IIVTNU) – ha concluso che il principio di capacità contributiva è violato quando le leggi tassano un reddito non reale o potenziale, ma inesistente o fittizio. Già nella sentenza n. 26/2017, la prima della serie relative all'imposta municipale sull'aumento del valore dei terreni urbani e che faceva riferimento ai regolamenti di Guipúzcoa, la Corte concludeva che la capacità contributiva, quale criterio di imposizione che richiede che il carico fiscale sia modulato in base a tale capacità, è, in primo luogo, «*solo un criterio ispiratore del sistema tributario nel suo complesso*»; ha aggiunto, in secondo luogo, che acquista rilevanza solo «*in quelle imposte che, per loro natura e carattere, sono determinanti nell'adempimento dell'obbligo di contribuzione al mantenimento della spesa pubblica stabilito dall'art. 31.1 CE*». Pertanto, secondo la Corte, la capacità contributiva quale parametro di tassazione trovava applicazione solo sui tributi che costituivano i pilastri strutturali del sistema tributario. Non avendo l'IIVTNU tale condizione, in tale sentenza e in quelle successive nel 2017 e nel 2019, si è concluso che questa non è governata dal principio di capacità contributiva e, pertanto, al legislatore è concessa piena libertà di disciplinare la propria base imponibile, senza altro limite che il “divieto di confisca”.

La Corte ha agito influenzata dalla controversa interpretazione stabilita nell'ordinanza (in spagnolo, *Auto*) del 26 febbraio 2008, n. 71, che ha segnato un inaspettato cambio di rotta nell'interpretazione del principio di capacità contributiva e che, peraltro, ha avuto una certa continuità con le ordinanze del 6 maggio 2008, n. 120 e del 28 ottobre 2008, n. 342.

In tale ordinanza n. 71/2008 ci si è chiesto, come evidenziato in precedenza, se il principio di capacità contributiva vincolasse tutti i tributi ed in quale misura. L'ordinanza risolveva una questione di incostituzionalità sollevata dalla Corte di giustizia della Catalogna in relazione alla regolamentazione di un “canone statale sulle macchine ricreative” che prevedeva un canone “fisso” che poteva essere superiore al beneficio ottenuto dalle società operative. La Corte, quindi, escludeva che il tributo impugnato fosse incostituzionale per il fatto che il suo importo avrebbe potuto essere, eventualmente e in casi marginali, superiore al rendimento generato da una macchina ricreativa, invocando sul punto il “principio di normalità”, secondo cui la ricchezza che si intende tassare esiste «*nella generalità dei presupposti contemplati dal legislatore*» e che «*l'incostituzionalità di una norma non può fondarsi sull'esistenza di presupposti patologici, né previsti né voluti dalla legge*».

A sommosso parere di chi scrive, la Corte in tale pronuncia ha preso una direzione errata. Invero, non può negarsi che non tutte le imposte abbiano la stessa importanza nel sistema tributario dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Tuttavia, la rilevanza del principio di capacità contributiva non può essere relativizzato a tal punto da giustificare l'interpretazione secondo cui «*la graduazione del carico fiscale nella misura della ricchezza*» è applicabile solo al sistema tributario nel suo complesso, anziché a ciascuno dei tributi che lo compongono, salvo il caso delle imposte essenziali per la contribuzione alle spese pubbliche (quali, l'Im-



posta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle società e l'Imposta sul Valore Aggiunto).

Arriviamo, infine, alla sentenza n. 182/2021 avente ad oggetto la liquidazione dell'imposta municipale sull'aumento del valore dei terreni urbani il cui importo non supera la plusvalenza ottenuta ma si aggira intorno al 60%. Con tale pronuncia la Corte rivede il precedente orientamento ritenendo che il principio di capacità contributiva regola ogni tributo il che significa, fortunatamente, il ritorno all'ortodossia della capacità economica come criterio che incide e regola ogni tributo, ponendo in discussione la precedente argomentazione per le seguenti ragioni:

1) tale orientamento si basava sull'ordinanza n. 71/2008, pronunciamento isolato che tuttavia ha trasformato in "dottrina costituzionale" una tesi originariamente concepita dalla sentenza n. 182/1997 che individuava i limiti all'utilizzo del decreto-legge in materia tributaria;

2) la Corte conclude che «*la contribuzione alla spesa pubblica in virtù della propria capacità contributiva*» non costituisce un mero criterio ispiratore o guida del sistema tributario, ma opera anche a differenza di altri principi (per esempio la progressività) nella configurazione di ciascun tributo.

Ciò che è veramente importante di tale ultima interpretazione della Corte è il vincolo che tale principio impone alle "pubbliche autorità" su due aspetti complementari:

– quale *base della tassazione*, in quanto dovrebbero contribuire alle spese pubbliche solo quei soggetti la cui situazione è manifestazione della propria capacità contributiva;

– quale *misura della tassazione*, dato che la quota del contributo che ciascun individuo deve versare per sostenere la spesa pubblica deve essere determinata «*in base alla propria capacità contributiva*», cioè «*in funzione dell'intensità con cui tale capacità contributiva si manifesta*».

3) Il terzo motivo che porta a questa svolta giurisprudenziale è relativo alla nozione stessa di tributo, contenuta nell'art. 2.2.c) della Legge Generale Tributaria (legge n. 58/2003).

Difatti, nelle "Imposte" la ripartizione del carico fiscale deve sempre tener conto della capacità contributiva inerente al fatto imponibile. E ciò deve essere rispettato non solo se trattasi di figure fiscali che svolgono un ruolo centrale nel sistema tributario. Sul punto, la Corte costituzionale aggiunge: «*Quindi, soprattutto in ambito tributario, la capacità contributiva governa non solo nella scelta dei fatti imponibili, ma anche in quella delle modalità o degli accorgimenti tecnici fiscali che, sulla base della realizzazione di quella manifestazione di capacità contributiva tipizzata, portano a determinare l'importo dell'imposta*».

Nelle "tasse", invece, la ripartizione delle spese pubbliche è realizzata in base principalmente al "principio di equivalenza" (in coerenza con il rapporto sinalagmatico contemplato nel suo evento imponibile).

Insieme a quanto sopra, per chiarire se il requisito della corrispondenza tra cari-

co tributario e capacità imponibile possa cedere quando il legislatore ritenga necessario dare preminenza ad altri valori o principi entro i limiti costituzionali, la Corte richiama la distinzione tra tributi “con finalità prevalentemente fiscali o di riscossione”, dai tributi e tributi cui è attribuita una “finalità prevalentemente non fiscale”, in base al raggiungimento di finalità di politica sociale ed economica contemplate dal testo costituzionale.

Rispetto ai primi, la Corte chiarisce alcuni aspetti:

– l'introduzione di misure agevolative è ammissibile, sebbene ciò possa determinare una “rottura” dell'equivalenza ricchezza-carico fiscale, se esse sono giustificate da finalità di interesse generale (ragioni economiche o sociali, attenzione al minimo di sussistenza, ragioni tecniche fiscali, ecc.);

– la capacità contributiva come misura del carico fiscale *«può cedere alla necessità di evitare atti abusivi da parte dei contribuenti a danno della solidarietà di tutti nel sostegno alla spesa pubblica»*, a condizione che questo tipo di misure anti-frode non siano sproporzionate;

– è legittimo che il legislatore rinunci a una quantificazione esatta delle spese sostenute, stabilendo una detrazione globale o forfettaria, per evitare complessità nel procedimento tributario e per la difficoltà di verificare l'esistenza e l'importo di determinate spese, con una gestione eccessiva costi.

Nel caso di tributi con finalità prevalentemente non fiscale, diversamente, la giurisprudenza della Corte costituzionale spagnola ha ammesso in modo più ampio quello che definisce *«il fallimento giustificato della capacità contributiva come criterio di quantificazione»*. Il motivo, come è stato chiarito nel lungo elenco di pronunce degli ultimi due decenni, anche alla luce dell'analisi delle imposte di tale natura introdotte dalle Regioni, è il seguente:

*«(...) essendo il proprio evento imponibile una manifestazione di ricchezza (generalmente potenziale), il principio di capacità contributiva come criterio di tassazione cede al “collegamento della tassazione gravata al raggiungimento dello scopo previsto” (per tutte, STC 289/2000, del 30 novembre, FJ 6), in quanto attraverso le stesse si intende raggiungere un effetto dissuasivo o incentivante all'attuazione di comportamenti che ostacolano o tutelino (rispettivamente) lo scopo della politica sociale o economica (extrafiscale) perseguita».*



PARTE SECONDA  
ATTUAZIONE DEL DOVERE DI  
CONCORRERE ALLE PUBBLICHE SPESE



# CRESCITA E DECRESCITA ECONOMICA NEL TERZO MILLENNIO \*

*Massimo Bordignon \*\**

ABSTRACT: Il lavoro discute delle sfide economiche alla fine del 2022. Il tema centrale del momento è la grande incertezza, legata alla continuazione della guerra in Ucraina, ai suoi rimbalzi in termini di crescita dei prezzi e riduzione nella crescita economica e alla capacità delle autorità europee e nazionali di condurre una politica economica efficace. A differenza che con la pandemia, l'Europa si è mossa con difficoltà nel produrre una risposta comune alla crisi energetica, preferendo risposte nazionali differenziate che hanno finito con aggravarla. E tuttavia possibile che il mutato scenario geopolitico spinga a soluzioni più soddisfacenti nel prossimo futuro. Per l'Italia, dopo i risultati molto positivi del 2021 e della prima metà del 2022, si conferma che il tema fondamentale è il sostegno alla crescita, pur in una situazione di risorse pubbliche più limitate. Starà dunque al nuovo governo impiegarle bene, a cominciare dal completamento del PNRR.

SOMMARIO. 1. Il quadro internazionale. – 2. I dilemmi della politica economica. – 3. L'economia italiana. – 3.1. La congiuntura. – 3.2. I problemi strutturali: crescita economica e debito pubblico. – 4. Le difficoltà dell'Europa. – 5. Il fisco.

## 1. *Il quadro internazionale*

L'invasione russa dell'Ucraina nel febbraio del 2022 ha complicato un quadro economico italiano e europeo che sembrava dovesse proseguire il forte trend di rimbalzo post-pandemico che aveva caratterizzato il 2021 (+ 6,6% del PIL in Italia, + 5,4% nell'area euro). Tensioni sui prezzi di materie prime ed energia si era-

---

\* Una versione precedente e ridotta dello scritto è stata pubblicata come appendice di inquadramento sull'economia internazionale al Documento di Economia e Finanza Provinciale della Provincia di Trento nel luglio del 2022.

\*\* Professore ordinario di Scienza delle Finanze presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano, membro dell'*European fiscal board*.

no già manifestate a partire dall'autunno del 2021, ma si riteneva che fossero temporanee, in quanto dovute a strozzature nell'offerta di fronte all'inattesa rapida ripresa del commercio mondiale e alle difficoltà dei trasporti, soprattutto marittimi, per la non risolta situazione pandemica in alcuni paesi asiatici, particolarmente in Cina. Di più, mentre negli USA si manifestavano i classici effetti di inflazione da domanda (per l'enorme sforzo di sostegno all'economia compiuta sia dalla FED che dal bilancio federale, con risultante carenze di manodopera e rapida crescita dei salari), in Europa, che solo nel corso del 2022 avrebbe dovuto recuperare completamente i livelli di reddito persi dal 2019, questi effetti erano largamente assenti, facendo prefigurare la possibilità di una cauta *exit strategy* dalle politiche fiscali e monetarie straordinariamente espansive introdotte per contrastare la pandemia.

La guerra in Ucraina ha complicato il quadro e soprattutto, lo ha reso molto più incerto. La guerra in corso (e le sanzioni economiche che sono state varate nei confronti della Russia) sta influenzando l'economia europea (e mondiale) attraverso una *molteplicità di canali*: il forte aumento dei prezzi dell'energia (gas e petrolio, per l'incertezza sulle forniture) e di cereali (per il ruolo importante che Russia e Ucraina hanno nella produzione di grano); la carenza di alcuni materiali rari (per esempio, il litio), largamente prodotti nei due paesi e che vengono usate in numerose catene produttive industriali; il blocco delle esportazioni alla Russia, per le sanzioni; conseguenze finanziarie negative, per il blocco delle riserve in valuta estera della banca nazionale e di altre istituzioni finanziarie russe, con il rischio che il paese non sia in grado di pagare i propri debiti nei confronti di banche e investitori occidentali. A tutto questo naturalmente si aggiunge l'incertezza indotta dalla guerra e la conseguente potenziale perdita di fiducia sulle prospettive economiche future di consumatori e imprese occidentali. Questi effetti depressivi e inflattivi della guerra in Ucraina sono comuni a tutti i paesi europei, ma naturalmente sono molto più gravi per alcuni (come Germania e Italia, per la dipendenza dal gas russo o i paesi baltici, per la loro maggiore apertura al commercio con la Russia) che per altri.

Ciò nonostante, le stime dei principali previsori internazionali continuano a essere mediamente *positive* per l'economia europea sia nel 2022 che, in misura minore, nel 2023. Nelle sue previsioni di Primavera (maggio 2022), le ultime disponibili al momento di scrivere, la Commissione europea prevede un forte rallentamento della crescita europea nel 2022 rispetto a quanto ipotizzato solo pochi mesi prima (-1,7%), ma con un gradiente ancora positivo (+2,7%), trend che dovrebbe confermarsi anche nel 2023 (+2,3%). L'inflazione è invece stimata in forte crescita (+6,1%) nel 2022 rispetto a quanto originariamente previsto (+2,6%), ma è ancora ipotizzata ridursi rapidamente, al 2,7%, nel 2023.

Le ragioni di queste stime ancora complessivamente positive, nonostante la guerra e tutto quello che questa comporta, sono molteplici. In primo luogo, per quanto rilevante in alcuni settori (l'esportazione di prodotti energetici e altre materie prime), la Russia ha complessivamente un'economia troppo piccola (un decimo

di quella cinese) per poter influenzare in modo determinante le economie europee. C'è inoltre ancora in corso in tutta Europa il recupero dell'attività economica persa con la pandemia, recupero oltretutto non ancora concluso, soprattutto per alcuni paesi (come Italia, Spagna e Germania) e per alcune componenti del prodotto, come i servizi. In particolare, nonostante la crescita dei prezzi al consumo, ci si aspetta che i consumi continuino a espandersi, sostenuti dai risparmi forzati indotti dalla pandemia e dalle buone condizioni del mercato del lavoro; gli investimenti pubblici in Europa risentono favorevolmente delle risorse della RRF (*Recovery and Resilience Facility*) e quelli privati dei tassi di interesse, che almeno in termini reali, cioè al netto dell'inflazione, restano ancora molto bassi. Infine, in tutta Europa i governi sono intervenuti, sia pure in diversa misura e con strumenti diversi, per ridurre lo shock indotto dall'incremento dei prezzi dell'energia sull'attività economica, calmierando i rincari maggiori con riduzioni di imposte, proteggendo i consumatori più poveri con trasferimenti e le imprese più energivore con strumenti fiscali eccezionali.

Tuttavia, la vera cifra del momento attuale è la *grande incertezza*, in particolare sulla durata del conflitto e sulla sua possibile estensione, con ulteriori effetti economici e geo-politici. L'incertezza è stata valutata talmente elevata che per la prima volta nella sua storia la Commissione europea, in linea con quanto fatto da altri organismi interazionali (FMI, BCE, OCSE, ecc.), si è sentita obbligata a presentare *scenari diversi* nelle sue previsioni di primavera, sulla base di ipotesi diversi sulla durata e conseguenza del conflitto. Da sottolineare che tutti questi scenari alternativi sono più negativi di quelli presentati nello scenario base prima ricordato. In quello più negativo (costruito sull'ipotesi di una guerra che si estende al 2023 e che comporta un blocco totale delle importazioni di gas dalla Russia già nel 2022), l'economia europea rimarrebbe sostanzialmente stazionaria nel 2022, e alcune delle maggiori economie, come la Germania e l'Italia, entrerebbero in recessione nel 2023. L'inflazione salirebbe a sfiorare il 9% in media nell'area euro nel 2022, per ridursi solo più debolmente nel 2023. Purtroppo, mentre mancano ancora stime definitive, gli scenari che si stanno concretizzando al momento di scrivere queste note (settembre 2022) rendono sempre più probabile l'attuarsi di questi scenari più pessimistici.

## 2. I dilemmi della politica economica

Lo shock indotto dalla guerra e i rischi di stagflazione pongono la politica economica di fronte a scelte difficili. L'incremento dei prezzi dell'energia e delle materie prime rappresenta essenzialmente uno shock *una tantum* dovuto all'improvviso peggioramento delle *ragioni di scambio*; consumatori e imprese europei sono state e saranno costrette a trasferire più reddito ai produttori di materie prime per ottenere questi input. Il problema è che questi produttori sono in larga misura residenti in paesi non europei e spenderanno solo una piccola parte del proprio



reddito addizionale in beni e servizi prodotti in Europa. In altri termini, lo shock induce una perdita di reddito netta per imprese e consumatori europei, perdita inevitabile nel breve periodo e su cui la politica economica può fare ben poco. La situazione è molto diversa, per esempio, rispetto agli USA, che invece producono al proprio interno la maggior parte dei combustibili e delle materie prime. In questo caso, l'incremento dei prezzi (in particolare del petrolio, i cui prezzi sono determinati a livello mondiale, mentre il gas ha soprattutto un mercato locale) rappresenta una redistribuzione interna di risorse tra consumatori e produttori, non una perdita netta di reddito per il paese.

Per la politica monetaria europea il problema principale è evitare che lo shock al *livello* dei prezzi si tramuti in uno shock *al tasso di crescita* dei prezzi, cioè conduca ad una crescita continua dei prezzi<sup>1</sup>, via via che i produttori scaricano sui prodotti finali i maggiori costi di produzione e i lavoratori chiedono salari più alti per compensarli dell'incremento del costo della vita. Il rischio è che si consolidino aspettative di inflazione e che queste innestino una spirale prezzi-salari-prezzi simile a quella che è stata alla base della grande inflazione degli anni Settanta e Ottanta del secolo scorso, dopo lo shock petrolifero innestato dalla guerra del Kippur.

A questo fine, la BCE ha già deciso la sospensione dei programmi di acquisto di titoli pubblici<sup>2</sup> e un incremento del tasso di policy dello 0,25% a luglio di quest'anno, seguito da un ulteriore incremento a settembre (lo 0,5%) e ancora a fine anno se necessario, sulla base dell'evoluzione delle previsioni di inflazione. Ma i tassi di interesse nell'area euro hanno cominciato a salire rapidamente anche prima di questi interventi di policy, sia per il gioco delle aspettative, che per gli effetti di contagio dei tassi USA, già aumentati più volte dalla FED e con un'evoluzione prevista di rialzi più rapida di quella europea. Lo spostamento di capitali dall'area dell'euro a quella del dollaro ha già provocato un forte deprezzamento del cambio euro-dollaro e una caduta dei corsi dei titoli pubblici, con conseguente apprezzamento dei tassi di interesse. La BCE ha anche annunciato la fine dei programmi di prestito agevolati (a tassi negativi) a medio termine alle banche commerciali, per ridurre la liquidità immessa nel sistema negli anni precedente.

L'intervento della BCE, ancora in realtà abbastanza limitato visto la situazione attuale e le stime crescenti di inflazione, ha lo scopo di prevenire la formazione di aspettative inflazionistiche, segnalando agli operatori che non accetterà un incremento eccessivo dei prezzi anche a costo di indurre una contrazione dell'economia. Visto che l'inflazione in Europa è essenzialmente un'inflazione da costi e non da domanda, l'intervento è in parte sfortunato; tuttavia, è difficile immaginare che la BCE avrebbe potuto agire diversamente, soprattutto alla luce del fatto

---

<sup>1</sup> La definizione corretta di inflazione.

<sup>2</sup> Cioè, il programma ATT, introdotto nel 2015 per evitare i rischi di deflazione, mentre il nuovo programma PETT, introdotto per contrastare la pandemia, è già stato concluso a marzo 2022.

che anche l'inflazione "core" (cioè al netto degli incrementi dei prezzi energetici e delle materie) sta dando segnali di crescita (al 3,4%) superiori all'obiettivo della BCE. Il problema casomai è l'effetto che questo annuncio ha avuto sull'ampliamento dello *spread* rispetto al Bund tedesco dei paesi periferici dell'euro (Italia *in primis*), un punto su cui torneremo successivamente.

La crescita dei prezzi al consumo ha naturalmente anche un *effetto negativo* sulla domanda aggregata perché l'aumento dei prezzi incide negativamente sui consumi. Il problema è che *la politica fiscale*, anche nei paesi che ancora hanno spazi di bilancio, può fare poco per sostenere la domanda, perché rischierebbe altrimenti di alimentare ulteriormente l'inflazione, costringendo la BCE ad interventi ancora più massicci per ridurla. Si tratta del dilemma fondamentale della politica economica in un contesto di *stagflazione*; politiche fiscali e monetarie contraddittorie rischiano di annullarsi a vicenda e peggiorare la situazione.

Questo non significa tuttavia che la politica di bilancio sia del tutto inutile. Quello che la politica fiscale può fare in questo contesto è attuare *politiche redistributive* a vantaggio dei consumatori più poveri (i più colpiti dall'incremento dei prezzi della benzina e delle bollette energetiche) e delle imprese la cui produzione maggiormente dipende dall'uso di energia. Un po' in tutta Europa (Italia compresa) i governi stanno intervenendo in questa direzione. Comunque, in molti casi, l'intervento ha preso anche la forma di riduzioni alla crescita dei prezzi energetici agendo sul lato fiscale (riduzioni di accise e IVA), oltre che a interventi diretti di sostegno al reddito. Per quanto comprensibili da un punto di vista politico, interventi generalizzati in riduzione dei prezzi energetici dovrebbero essere evitati o ridotti al minimo perché rischiano di aumentare (o di non far ridurre abbastanza) la domanda di energia. Come si è già osservato, non c'è alternativa al fatto che nel breve termine consumatori e imprese europee siano obbligati a pagare una maggiore bolletta energetica. Va anche ricordato che in una prospettiva di medio-lungo termine i prezzi sui combustibili fossili devono comunque aumentare, per accompagnare e stimolare la transizione energetica.

### 3. L'economia italiana

#### 3.1. La congiuntura

L'economia italiana segue abbastanza strettamente l'andamento della congiuntura europea. È probabile che le stime puntuali presentate nel DEF di aprile 2022 e che prevedevano una crescita tendenziale del PIL del 2,9% nel 2022 (2,3% nel 2023) e programmata del 3,1% (del 2,4% nel 2023) siano confermate o addirittura superate, grazie anche alla forte ripresa del turismo osservata durante l'estate del 2022. Tuttavia, come si è accennato, le stime ancora positive per il prossimo anno (la Commissione europea stima una crescita del PIL all'1,9% nel 2023; la Banca d'Italia, nell'ultimo bollettino di giugno, parla invece del 1,6%), con il pro-

lungarsi della guerra in Ucraina e delle tensioni sui prezzi energetici sembrano sempre meno realistiche.

In generale, sulle prospettive economiche del 2022 spingono positivamente diversi fattori: il forte abbrivio della crescita del 2021, i risparmi accumulati delle famiglie, le buone condizioni del mercato del lavoro, il recupero del turismo. Assieme agli interventi decisi dal governo per contrastare lo shock energetico (i 200 euro per famiglie più poveri e la riduzione temporanea di IVA e accise sui combustibili), che si aggiungono ai vari bonus (residui della pandemia) ancora in vigore, questi elementi dovrebbero essere in grado di sostenere i consumi, nonostante l'incremento dei prezzi. Le risorse del PNRR, viceversa, dovrebbero sostenere gli investimenti pubblici, benché i loro effetti positivi si concentreranno soprattutto negli anni successivi, quando i progetti previsti dal Piano dovranno "essere messi a terra" e le risorse effettivamente spese. Anche la produzione manifatturiera italiana, smentendo tutte le previsioni, ha dato segnali di forte resilienza, con una crescita nel 2021 e 2022 superiore a quella tedesca e francese, nonostante lo shock all'offerta e i vincoli sulle materie prime. La pesantissima ristrutturazione dell'industria italiana nell'ultimo decennio sta evidentemente dando i suoi frutti<sup>3</sup>. Naturalmente, su questo scenario positivo, come per il resto dell'Europa, incombe il rischio di un aggravamento e un'estensione del conflitto in Ucraina, del resto già discusso in alcuni scenari più negativi presentati nello stesso DEF.

Sulla base di questo scenario base, anche le condizioni di finanza pubblica presentano un andamento positivo nel breve periodo. Grazie alla forte crescita economica registrata del 2021, il rapporto debito su PIL si è ridotto dal 155% del 2020 al 150,6% dell'anno successivo; e il DEF del governo stima un'ulteriore riduzione nei prossimi due anni, fino a raggiungere il 145% nel 2023. Il deficit pubblico, dal 5,6% del PIL ancora nel 2022<sup>4</sup>, dovrebbe gradualmente ridursi gli anni successivi, fino a scendere attorno al 3% nel 2024. Nonostante il rallentamento della crescita reale rispetto a quanto previsto dal DEF, queste stime sono sostanzialmente confermate anche da revisori indipendenti, come l'Ufficio Parlamentare di Bilancio (UPB), nella analisi dettagliata di maggio 2022. In particolare, l'aumento, superiore al previsto, dell'inflazione, gonfia il reddito nominale e aumenta il gettito delle entrate fiscali *ad valorem* (come l'IVA), generando, con un debito pubblico per circa il 90% fisso in termini nominali, un aumento del denominato-

---

<sup>3</sup> Andrebbe ricordato che con la crisi finanziaria del 2008-2009 e dell'euro nel 2011-2012 l'Italia ha perso quasi un quarto della sua capacità produttiva, in larga parte composta però da imprese marginali che servivano essenzialmente il mercato interno. Chi è riuscito a sopravvivere, ha però raggiunto livelli invidiabili di produttività.

<sup>4</sup> Andrebbe anche osservato che il governo Draghi è riuscito a resistere alle pressioni della sua variegata maggioranza che avrebbe voluto un ampliamento dello stanziamento di bilancio per finanziare le politiche varate in compensazione della crescita dei prezzi dell'energia. Il governo ha invece usato le risorse in più generate dall'inflazione su alcune entrate tributarie, particolarmente IVA, e ha anche introdotto una tassa temporanea sugli extra profitti delle imprese energetiche che hanno beneficiato dell'incremento nei prezzi.

re superiore al numeratore<sup>5</sup>. Nelle sue analisi di robustezza, cioè anche considerando vari possibili shocks a crescita e interessi, l'UPB stima per esempio che il rapporto debito su PIL continuerà comunque a ridursi nei prossimi due anni con una probabilità molto elevata, attorno al 70%.

### 3.2. I problemi strutturali: crescita economica e debito pubblico

I problemi italiani purtroppo non sono però solo congiunturali, ma di lungo periodo. Il tema fondamentale qui è rappresentato dalla *crescita economica*, che come noto è stata praticamente inesistente in Italia nell'ultimo ventennio. È opportuno ricordare a questo proposito che le organizzazioni internazionali ancora accreditano il paese (nonostante l'accelerazione attuale, che però costruisce su una caduta del PIL reale del 9% nel 2020 ed è pesantemente sostenuta dal bilancio pubblico) di una crescita potenziale annua attorno allo 0,4-0,6%, cioè un punto circa inferiore alla crescita media dei paesi dell'euro. Le speranze di un'accelerazione della crescita futura sono concentrate sul *Piano di Ripresa e Resilienza* (PNRR) che il governo ha presentato l'anno scorso (circa 230 miliardi da spendere entro giugno 2026) e che è finanziato da trasferimenti (per circa 70 miliardi) e da prestiti agevolati da parte del bilancio europeo per la restante parte del Piano<sup>6</sup>. Il Piano è molto articolato: si prevedono 527 passaggi, tra traguardi intermedi (*milestones*) e obiettivi finali, che devono tutti essere scrupolosamente rispettati, semestre su semestre, perché la Commissione trasferisca le risorse pattuite in 10 rate semestrali<sup>7</sup>.

Il Piano si compone di un insieme di riforme e di spese destinate in larga parte alle infrastrutture (per oltre il 70% del totale). La speranza è che l'insieme di *riforme* (che dovrebbero attenuare alcuni colli di bottiglia che a lungo hanno frenato la crescita italiana, come la lentezza della giustizia civile, la bassa concorrenza, l'elevato livello di evasione, l'inefficienza della pubblica amministrazione, ecc.) e di *investimenti infrastrutturali* (ambiente, mobilità, reti digitali, ma anche capitale umano, scuola, università, sanità) dovrebbero consentire un'accelerazione della crescita economica anche al di là del periodo 2021-2026, quando la crescita verrà sostenuta dalla spesa addizionale finanziata con il PNRR. Le stime del governo, ma anche di valutatori esterni affidabili (come la Banca d'Italia), suggeriscono

---

<sup>5</sup> Anche se dovrebbe ricordarsi che sul reddito nominale incide il deflatore del PIL, non il tasso di crescita dei prezzi al consumo. Il primo, che registra solo l'evoluzione dei prezzi interni, è in una situazione come questa, di shock dei prezzi all'importazione, molto inferiore al secondo; il 3% invece che il 6% nelle stime del DEF.

<sup>6</sup> 30 miliardi in realtà arrivano da fondi nazionali, ma sono sottoposti alle stesse tempistiche e valutazione dei restanti fondi europei.

<sup>7</sup> Il 13% delle risorse complessive è stato anticipato ad agosto 2021. Si ricordi che il PNRR è una *facility* on un *fund*, come scorrettamente indicato dalla stampa nazionale. Questo significa che le risorse devono prima essere anticipate dal paese beneficiario e poi rimborsate, se il controllo offre risultati positivi, dalla Commissione.

che un'attuazione corretta del Piano potrebbe in effetti raggiungere l'obiettivo cercato, cioè un'accelerazione della crescita strutturale italiana all'1,4%, riportandola così in linea con la crescita media europea.

Il problema è se quest'attuazione corretta sia possibile, dato il quadro politico e istituzionale del paese. Il governo Draghi ha mostrato una forte determinazione nel portare avanti il Piano nei tempi prefissati, riuscendo sempre a rispettare la tabella degli impegni. Ma finora si è trattato soprattutto di passaggi legislativi, che oltretutto richiedono ulteriori interventi legislativi futuri per completare il processo. I problemi seri si porranno con il prossimo governo e nei prossimi anni, quando i progetti finanziati dal PNRR dovranno essere eseguiti nei brevi tempi previsti<sup>8</sup>. Per le riforme, la variegata maggioranza che ha sostenuto il governo Draghi ha già finito con l'annacquare molti degli interventi più innovativi e c'è il rischio che il prossimo governo politico, più soggetto alle pressioni delle varie categorie danneggiate dalle riforme, le riveda ulteriormente al ribasso o le elimini del tutto. In ogni caso, è legittima la domanda se, dopo la parentesi tecnocratica del governo Draghi, un futuro governo politico sia in grado di mostrare la stessa determinazione nel portare a compimento il Piano. Un fallimento dell'Italia, il paese più beneficiato dai fondi della *recovery and resilience facility* (RRF), avrebbe naturalmente anche un impatto negativo sulle possibilità di una ripetizione dello stesso schema a livello europeo, con interventi finanziati con debito comune.

Il forte ampliamento dello spread BTP-Bund (che si colloca ora attorno ai 200-250 punti base, dai poco più di 100 di soli 8 mesi fa) a seguito della nuova intonazione della politica monetaria annunciata dalla BCE a giugno 2022 rappresenta un'ulteriore fonte di preoccupazione, segnalando che la situazione sul fronte delle finanze pubbliche potrebbe complicarsi più rapidamente del previsto. Come si è osservato, l'alta inflazione e la lunga durata media del debito (7,6 anni) rendono l'inasprimento dei tassi un problema poco rilevante nell'immediato, perché solo la parte del debito in scadenza verrebbe influenzata dai più alti tassi di interesse, anche se questi dovessero consolidarsi. Vista l'elevata inflazione, i tassi di interesse *reali* (cioè al netto dell'inflazione), quelli maggiormente rilevanti per la sostenibilità del debito, restano ancora negativi. Inoltre, al momento circa il 30% del debito pubblico italiano è detenuto dall'eurosistema (il 26% dalla sola Banca d'Italia) e su questa parte del debito il Tesoro italiano non paga di fatto neanche interessi, in quanto rimborsati al paese come parte dei guadagni da signoraggio dell'eurosistema. La BCE ha inoltre già annunciato che una parte dei titoli acquistati verranno mantenuti nel bilancio almeno fino al 2024, rinnovandoli se necessario alla scadenza con flessibilità<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> I problemi principali si pongono per enti locali e regioni, titolari di circa 1/3 delle spese complessive, per la carenza di capacità progettuale ed esecutiva. Si ricordi inoltre che il 40% del totale delle risorse devono essere spese nel Mezzogiorno.

<sup>9</sup> Cioè, se ritenuto necessario, acquistando un titolo dal paese x al posto di un titolo a scadenza del paese y. A questo si accompagna poi il nuovo "strumento per la protezione della trasmissione

Tuttavia, il rapido ampliamento dello spread segnala che agli occhi degli investitori internazionali il problema della sostenibilità del debito italiano, come quello di altri paesi euro ad alto debito, non è stato ancora risolto definitivamente, nonostante i passi avanti compiuti durante gli anni della pandemia con l'emissione di titoli di debito comune per il finanziamento del New generation-EU. Per quello che riguarda in particolare lo spread italiano, questo riflette sia le tematiche proprie italiane già ricordate (le preoccupazioni sulla crescita e l'attuazione del PNRR, il rischio politico generato dalla fine del governo Draghi e la sua sostituzione con un governo politico) che la generale evoluzione delle politiche europee, su cui ora puntiamo l'attenzione.

#### 4. Le difficoltà dell'Europa

Un problema di fondo, che ovviamente impatta anche sulla percezione dei mercati sul futuro dell'Unione europea (UE) e di conseguenza anche sulla crescita e l'unità dell'area, è che di fronte alla crisi Ucraina, la UE non è stata finora in grado di mostrare la stessa unità di intenti dimostrata nei confronti della pandemia. Si è raggiunto, al prezzo di continui compromessi, l'unanimità sulle decisioni relative all'imposizione di sanzioni alla Russia, ma non si sono fatti progressi in merito ad altre decisioni comuni che pure sarebbero sembrate ovvie vista la minaccia collettiva rappresentata dall'invasione da parte della Russia. Per esempio:

1) non sono stati stanziati altri fondi comuni per affrontare la crisi energetica né si sono fatti progressi per quello che riguarda una politica energetica comune di sicurezza sugli approvvigionamenti. L'unico progresso fin qui raggiunto è rappresentato dalla proposta *RepowerEU* della Commissione, che è però solo un modo per riutilizzare i soldi non spesi dal New generation-EU (NG-EU)<sup>10</sup>.

2) Nonostante le pressioni italiane, non ci si è ancora messi d'accordo per usare il potere di *monopsonio* della UE nei confronti del gas russo imponendo un tetto al gas o una tariffa sulle vendite<sup>11</sup> e più in generale rivedendo collettivamente il meccanismo di determinazione del prezzo dell'energia.

---

della politica monetaria" (*Transmission Protection Instrument*, TPI in inglese) introdotto a settembre. Si veda più avanti nel testo.

<sup>10</sup> Si ricorda che il NG-EU prevedeva una dotazione complessiva di 750 miliardi di euro, 390 di trasferimenti e il resto di prestiti agevolati da parte del bilancio europeo. Ma mentre tutti i paesi hanno utilizzato i trasferimenti, molti (non l'Italia) hanno per ora preferito rinunciare ai prestiti, in quanto in grado di finanziarsi a condizioni simili sui mercati internazionali, senza dover soggiacere ai pesanti condizionamenti europei sulle modalità di spesa di queste risorse. Al momento, restano circa 230 miliardi di prestiti non accesi. La Commissione propone di accelerare i tempi previsti per la decisione definitiva dei paesi (originariamente prevista per giugno 2023) e di usare le risorse residue per ulteriori prestiti ai paesi che li richiedono per rafforzare l'indipendenza energetica dalla Russia. Per l'Italia potrebbe significare qualche altro miliardo (si parla di 4-5 miliardi) di prestiti agevolati.

<sup>11</sup> Se è vero che l'Italia o la Germania possono solo comprare gas dalla Russia per la presenza

3) Non ci si è messi d'accordo nemmeno su un progetto europeo comune per finanziare la ricostruzione dell'Ucraina, una volta conclusa la guerra, benché sia ovvio e già pattuito con gli USA, che l'onere di questa ricostruzione toccherà ai paesi europei.

4) La Germania, ma anche altri paesi, hanno deciso per un deciso riarmamento, ma al momento anche questo sta avvenendo paese per paese, all'interno dell'ombrello della Nato, senza un progetto comune per una difesa europea.

In sostanza, a differenza di quello che è successo con la pandemia, di fronte alla sfida collettiva generata dall'invasione russa, i diversi paesi europei si sono mossi ognuno per i fatti suoi, in qualche caso aggravando, piuttosto che riducendo i problemi<sup>12</sup>. Dietro queste difficoltà ci sono naturalmente le forti divergenze economiche e politiche tra i paesi europei, ma anche i vincoli istituzionali che ne rendono difficoltose le decisioni. Per le materie fondamentali, quali la fiscalità europea o la difesa o l'energia, le decisioni devono essere assunte all'unanimità del Consiglio europeo, che naturalmente magnifica le capacità di veto di ogni singolo paese. Proposte sono state avanzate (anche dal Presidente del Consiglio italiano uscente, oltre che dal Presidente francese) per superare il vincolo dell'unanimità a favore di un uso più esteso delle decisioni a maggioranza qualificata, ma per il momento senza successo. Un'ipotesi alternativa potrebbe essere quella di una *enhanced cooperation* (cooperazione rafforzata), prevista dai Trattati, per procedere all'integrazione di solo alcuni paesi su alcune politiche, ma anche queste trovano al momento forti resistenze, perché rafforzerebbero ulteriormente le divisioni tra paesi europei.

Un altro tema, più rilevante per il medio-lungo termine che per l'immediato, dove queste difficoltà politiche europee possono finire con l'averne un effetto assai rilevante concerne lo sviluppo degli scambi internazionali, la cosiddetta "globalizzazione". Mentre l'iper-globalizzazione del periodo 1986-2006 è sicuramente finita (perché basata su eventi irripetibili, quali lo sviluppo dell'economia dell'informazione, la caduta del muro di Berlino e l'apertura ai commerci internazionali di decine di paesi e letteralmente miliardi di persone), gli scambi commerciali negli anni successivi hanno continuato ad ampliarsi, seppure a tassi di crescita minori che in passato. Anche il rimbalzo post-pandemico (per la manifattura, meno per i servizi) è stato molto forte, con il commercio internazionale che già nel 2021 ha recuperato e superato i livelli del 2019, nonostante la caduta molto forte che si è verificata nel 2020.

---

dei gasdotti è anche vero che la Russia può vendere il suo gas, per la stessa ragione, solo ai paesi europei, una situazione che potrebbe essere usata a proprio vantaggio se i compratori europei agissero in modo coordinato.

<sup>12</sup> Per esempio, tra le ragioni dell'inasprimento dei prezzi dei combustibili fossili, c'è anche il fatto che i paesi europei si sono fatti concorrenza gli uni con gli altri, cercando disperatamente di aumentare le scorte in previsione dell'inverno e di una ulteriore riduzione delle importazioni dalla Russia. Questo ha sostenuto la domanda più del necessario, innescando anche speculazioni sui prezzi.

Tuttavia, prima la pandemia e poi le strozzature all'offerta nel periodo post-pandemico avevano già messo in luce i rischi di *catene globali del valore* troppo lunghe, che finiscono con il bloccarsi durante shock globali, sottolineando invece la necessità di un rimpatrio delle produzioni, almeno per gli input più rilevanti nel processo produttivo, verso il mondo occidentale (il cosiddetto *reshoring*). La guerra in Ucraina ha ulteriormente rafforzato questo processo, mettendo in luce i rischi di legarsi per l'approvvigionamento di materie prime e di tecnologia avanzata a paesi non affidabili politicamente. A questo si aggiunge il conflitto, per ora solo commerciale ma sempre più forte, tra i paesi dominanti del momento, Cina e USA. Il rischio è che la guerra in Ucraina spinga verso un'ulteriore frammentazione degli scambi mondiali (il *decoupling*, per usare l'espressione usata nella letteratura), con due poli fondamentali, Cina-Russia da un lato e democrazie occidentali (più Giappone e Corea del Sud) dall'altro<sup>13</sup>. Il problema, come anche mostrato da stime e simulazioni del Fondo Monetario, è che una simile frattura svantaggerebbe soprattutto l'UE, priva di molte materie prime e molto più dipendente per la propria crescita dagli scambi internazionali. Le simulazioni mostrano come l'abbandono del multilateralismo potrebbe avere conseguenze molto pesanti per i paesi europei, maggiori che per Cina e USA. Mentre i leader europei più attenti sembrano consci del rischio, le divergenze e i limiti decisionali della UE rendono difficile per questa assumere una posizione autonoma non dipendente dalla visione e dagli interessi statunitensi.

Questa generale difficoltà a trovare accordi soddisfacenti tra i paesi europei ha un impatto diretto anche su temi più immediati. Per esempio, come noto, la Commissione europea ha deciso di prorogare la clausola di sospensione del Patto di Stabilità e Crescita, introdotta nel marzo del 2020, e che avrebbe dovuto essere eliminata a partire da gennaio 2023. La giustificazione addotta è che l'incertezza generata dalla guerra e il rischio di un improvviso peggiorare degli eventi avrebbe potuto finire con il rendere intempestiva la decisione, costringendo magari la Commissione a reintrodurre la clausola subito dopo averla eliminata. Ma dietro la decisione c'è anche il fatto che nonostante un processo di consultazione pubblica sulle regole fiscali europee lanciato e concluso nel 2021, e un ampio dibattito accademico e politico, non c'è ancora sufficiente accordo tra i paesi europei per una revisione del Patto. La Commissione ha dunque preferito prendere tempo, piuttosto che presentare una proposta che avrebbe potuto finire con l'essere respinta dal Consiglio.

---

<sup>13</sup> Il voto di condanna all'ONU nel marzo del 2022 per l'invasione russa mostra in modo plastico questa frattura, con i paesi occidentali e i loro alleati che si sono schierati per la condanna e tutti gli altri che si sono astenuti o hanno votato contro. Da notare che gli americani hanno anche cominciato a teorizzare la necessità di un *decoupling*. Ha generato molto impressione nel dibattito internazionale un discorso di maggio del segretario del tesoro americano, Janet Yellen, che ha esplicitamente sostenuto l'esigenza di un *friendly reshoring*, il rimpatrio di produzioni e scambi all'interno dei paesi "amici", soprattutto per quello che riguarda le produzioni ad alta tecnologia e le esportazioni di materiali rari.



La decisione della Commissione è stata accolta in Italia da un plauso generale da parte di stampa e forze politiche. Ma dal punto di vista degli investitori, il fatto che l'Italia del prossimo futuro, soprattutto alla vigilia di una modifica di governo, sia priva di impegni vincolanti sul fronte delle finanze pubbliche, non è una notizia di cui rallegrarsi. Sicuramente, aumenta l'incertezza e dunque il premio di rischio richiesto dai sottoscrittori per acquistare titoli di debito pubblico. La BCE ha ora introdotto un nuovo strumento per evitare l'eccessivo allargamento dello spread (il *Transmission Protection Instrument*), ma il suo effettivo utilizzo non è stato ancora testato. Inoltre, lo strumento pone come elementi rilevanti per la sua attivazione il rispetto delle regole fiscali (oltre che l'attuazione del PNRR), ma al momento queste non sono attive né è chiaro quale forma prenderanno in futuro, introducendo un ulteriore elemento di incertezza.

## 5. Il fisco

E il fisco? La relazione di un economista ad un convegno di diritto tributario non può non concludersi con alcune battute sul sistema tributario italiano e sulle sue possibilità di riforma. Sul fisco, mi limito ad osservare che:

1. abbiamo una della *pressione fiscale più alte* d'Europa (42-3% su PIL, inferiore solo a Francia, Belgio e alcuni paesi nordici), molto maggiore sugli "onesti" per gli elevati livelli di erosione ed evasione (il *tax gap*, cioè la differenza tra quanto incassa il fisco e quanto dovrebbe incassare, è tuttora stimato superiore ai cento miliardi di euro l'anno);

2. tassiamo soprattutto i redditi da *lavoro*, in particolare i redditi da lavoro dipendente e assimilati, con un'aliquota implicita (comprensiva dei contributi sociali) pari al 43%, al terzo posto in Europa, contro una media europea del 36%. Viceversa, tassiamo poco i consumi (siamo al venticinquesimo posto in Europa) e poco anche il patrimonio, nonostante la forte crescita osservata nella disuguaglianza della ricchezza;

3. abbiamo un sistema sempre più "*balcanizzato*" tra cedolari, spese fiscali e trattamenti speciali; secondo la Corte dei conti nel 2020 il numero delle spese fiscali erariali ha raggiunto le 600 unità, a fronte di 250 nel 2011;

4. in più, la nostra principale base imponibile, i redditi da lavoro, si sta riducendo. Sempre secondo la Corte dei conti, la quota dei redditi da lavoro sul totale dei redditi è passata al 65-70% degli anni 1960-70 (quando la riforma tributaria è stata concepita) al 52-53% attuale. Questo riflette mutamenti strutturali profondi, comuni ad altri paesi sviluppati. In più, è probabile che questa quota si ridurrà ancora più rapidamente in futuro a seguito della rivoluzione tecnologica in atto. Ora che con le moderne tecnologie informatiche si può lavorare anche a distanza per molte professioni, i titolari di alti redditi da lavoro tenderanno a spostarsi (o almeno a prendere la residenza) nelle giurisdizioni a bassa intensità fiscale.

Per quanto mi riguarda, questi aspetti sembrano indicare la necessità urgente di una ampia riforma tributaria che si ponga i seguenti obiettivi:

1. sposti il carico fiscale dal lavoro ad altri cespiti, particolarmente consumi e patrimonio;
2. riduca fortemente l'evasione e l'elusione;
3. semplifichi drammaticamente il sistema, eliminando l'accumulo dei trattamenti agevolati e impendendo che si riformino in futuro.

La proposta di legge delega avanzata dal governo uscente nell'ottobre dell'anno scorso tentava di affrontare questi problemi, ma si è visto come è andata a finire<sup>14</sup>. Purtroppo, le resistenze politiche e la difesa dell'esistente ne hanno impedito l'attuazione. E alla luce del dibattito sul fisco a cui si è assistito durante la campagna elettorale, è francamente difficile essere ottimisti anche sul futuro.

---

<sup>14</sup> Approvata, con molte revisioni spesso peggiorative, alla Camera nel giugno del 2022, non ha ottenuto l'approvazione del Senato.



# TERZO MILLENNIO, POST GLOBALIZZAZIONE E STABILE ORGANIZZAZIONE. QUALE TASSAZIONE PER I GAFA?

*Silvia Cipollina*\*

ABSTRACT: Nell'età della globalizzazione, ed ancor più nell'attuale fase della post globalizzazione, il paradigma della fiscalità internazionale, risalente agli anni Venti del Novecento, sembra avere necessità di riforma. Una parte essenziale del suo meccanismo di principi – la stabile organizzazione come *nexus* per la fiscalità internazionale d'impresa – essendo concettualmente modellata sull'economia del mondo “fisico”, più di altre potrebbe simboleggiare il declino per sopravvenuta obsolescenza, ma si è invece dimostrata resiliente in modo significativo: con l'avvento dell'economia “immateriale”, non è stata cancellata, ma modernizzata. Di compromesso in compromesso, il *trade off* tra istanze di cambiamento e volontà di conservazione trova con difficoltà punti di equilibrio condivisi. L'economia digitale, nella sua dimensione più compiuta e pervasiva, ha scalato l'agenda OCSE/G20 delle azioni prioritarie. Dopo un avvio inconcludente nella prima fase del progetto BEPS, la ricerca di nuovi assetti per la fiscalità internazionale ha battuto vie diverse. Preso atto della relativa astrattezza dell'idea del “luogo di creazione del valore”, come più equo criterio di riparto internazionale dei diritti di prelievo, è prevalso un approccio nuovo a due pilastri. Anche se non sempre sono menzionate espressamente, le società *big tech*, spesso identificate dall'acronimo GAFA, sono al centro delle strategie difensive sottese ai lavori OCSE/G20/UE. Non mancano i rilievi critici in merito ad essi, né le incertezze sulla loro attuazione.

SOMMARIO: 1. Osservazioni introduttive. – 2. Localizzazione del prelievo fiscale e “creazione del valore”. – 3. “Presenza digitale” e “significativa presenza economica”. – 4. La soluzione a due pilastri dell'OCSE. – 4.1. Il primo pilastro. – 4.2. Il secondo pilastro. – 4.3. Rilievi critici. – 5. Osservazioni conclusive.

## 1. Osservazioni introduttive

Il tema della fiscalità nell'età della post globalizzazione, con particolare riguardo

---

\* Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Pavia.

al disegno di regole specifiche per le *Big Four*, identificate dall'acronimo GAFA – Google, Apple, Facebook e Amazon, le maggiori multinazionali occidentali dell'IT, che a volte diventano *Big Five* con l'aggiunta di Microsoft (GAFAM) o di Netflix (FAANG) – evoca scenari nei quali un presente in tumultuoso sviluppo si proietta in un futuro ad alta intensità tecnologica.

Può, quindi, apparire curioso che, per cominciare, si assuma brevemente un punto di osservazione *retrospettivo*, cercando qualche spunto di riflessione nel passato delle origini della fiscalità internazionale.

In realtà, anche l'analisi di ciò che è futuribile non può rinunciare, almeno in parte, al “respiro” della storia.

Per questi rapidi cenni introduttivi, può, dunque, essere utile chiamare in causa un testimone di quasi un secolo fa.

Nel 1930, un giovane e appassionato studioso della Scuola di Pavia, Mario Pugliese, ha appena dato alle stampe la sua monografia sull'imposizione delle imprese di carattere internazionale<sup>1</sup>, nella quale ha dedicato, ai lavori della Società delle Nazioni sul potere impositivo extraterritoriale, pagine di narrazione “estremamente suggestiva”<sup>2</sup>.

Nella Prefazione, egli osserva:

*«Mai come in questo momento, forse, i problemi di doppia imposizione e dell'evasione fiscale interessano gli uomini di Stato, gli scienziati ed i tecnici di finanza del mondo intero. Questo interessamento si spiega facilmente considerando da un lato, le difficoltà nelle quali ancora si dibatte l'economia mondiale (...), dall'altro lo sviluppo imponente delle imprese di carattere internazionale, che minaccia di rendere la frode fiscale internazionale un procedimento di facile e costante applicazione da parte di tali imprese».*

Fatte le debite proporzioni, questi fenomeni appaiono all'epoca di dimensioni macroscopiche, tali ormai da sollecitare l'urgenza di soluzioni condivise.

Non a caso, proprio in quel torno d'anni viene elaborato il “compromesso degli anni Venti”, che regola essenzialmente una partita internazionale a due giocatori: lo Stato della fonte, dove il capitale estero è stato investito; e lo Stato della residenza dell'investitore, con un vistoso sbilanciamento delle regole distributive a favore di quest'ultimo.

Pugliese sottopone a una critica serrata questa soluzione, ma soprattutto fa la proposta radicale – e idealizzata, al limite della *naïveté* – di adottare un procedimento rovesciato, perché incentrato sulla divisione e non sull'addizione:

---

<sup>1</sup> PUGLIESE, *L'imposizione delle imprese di carattere internazionale. Società, filiali, cartelli, trusts, holding ed investment trusts*, Padova, 1930.

<sup>2</sup> Così MELIS, *Il trasferimento di residenza fiscale nell'imposizione sui redditi. Profili critici e ipotesi ricostruttive*, Roma, 2008, 25, nota 24.

«non, come si fa attualmente, partire dalle singole imposte, applicate in tutto o in parte nei vari paesi, per giungere a ricostruire l'imposizione integrale dell'impresa, ma partire invece da quella che dovrebbe essere idealmente l'imposizione unitaria dell'impresa, se essa operasse in un solo Stato, per attribuire poi ai singoli Stati, dei diritti parziali e limitati, la cui somma abbia, per insuperabile limite, l'unità»<sup>3</sup>.

Per procedere, lo strumento d'elezione sarebbe una convenzione internazionale, così come internazionale è il problema da risolvere. Ma si tratta di un'ipotesi "limite", che, secondo lo stesso Pugliese, può essere considerata «soltanto come un punto d'arrivo, in un'epoca più o meno lontana»<sup>4</sup>.

Nel momento in cui viene formulata, l'idea che è alla base di questa proposta si trova ancora a uno stadio embrionale, con una vaghezza di contorni che la confina nel dominio di un'idealità astratta, aliena da compromessi e permeata da un forte senso di equità fiscale internazionale.

All'opposto, la storia della fiscalità internazionale si presenta come una sequenza di compromessi, il primo dei quali, o quanto meno il più rilevante, è avvenuto un secolo fa.

Parte essenziale del "meccano" di principi sorto negli anni Venti del Novecento è il concetto di stabile organizzazione.

Una precisazione di metodo: qui non si analizzeranno tutti i passaggi evolutivi che hanno portato all'attuale assetto della fattispecie, ma si proverà a porre in sequenza una serie di osservazioni funzionali all'inquadramento della tassazione dei GAFAs in un contesto contraddistinto dall'"erosione" della nozione tradizionale della stabile organizzazione.

Nella sua storia più che centenaria – essendo le sue origini tardo-ottocentesche<sup>5</sup> – questo concetto ha dimostrato una significativa "resilienza"<sup>6</sup>, perché ha saputo flettersi e reggere anche alla progressiva attenuazione del suo requisito più tipico e identitario: la presenza *fisica* stabile, un "esserci" ben definito in termini spazio-temporali.

D'altronde, anche in materia fiscale la capacità di adattamento è un fattore chiave per la sopravvivenza<sup>7</sup>.

Se si esclude la parentesi del Modello di convenzione del Messico (1943), mai approvato dalla Società delle Nazioni, e poi superato dal Modello di convenzione

<sup>3</sup> PUGLIESE, *op. cit.*, 126.

<sup>4</sup> PUGLIESE, *op. cit.*, 129.

<sup>5</sup> Per un'accurata ricostruzione storica, v. SKAAR, *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*, 2<sup>nd</sup> ed., Alphen aan den Rijn, 2021, 76-105.

<sup>6</sup> COCKFIELD, *Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test*, in *Canadian Business Law Journal*, 38, 2003, 400-424, spec. 400.

<sup>7</sup> Ripropongono metaforicamente la celebre tesi darwiniana BÁEZ MORENO-BRAUNER, *Taxing the Digital Economy Post BEPS...seriously*, University of Florida Levin College of Law, Legal Studies Research Papers Series Paper n. 19-16, 2.

di Londra (1946) – un tentativo di rivoluzione immediatamente neutralizzato da una controrivoluzione – la centralità del principio della stabile organizzazione nella tassazione internazionale del reddito d'impresa è rimasta ben salda nei decenni successivi.

Mezzo secolo dopo, verso la metà degli anni Novanta, agli albori del mondo di Internet e dell'e-commerce, si inizia ad avvertire la potenza dell'impatto della realtà virtuale sulle categorie tradizionali, ma prevale ancora un approccio conservativo-adattativo.

La solidità del paradigma del *permanent establishment* trova ulteriore conferma nel Modello OCSE del 2003<sup>8</sup>, anche se in dottrina si registrano orientamenti favorevoli a scelte più innovative<sup>9</sup>.

Pochi anni più tardi, gli effetti recessivi prodotti dalla grande crisi economica del 2008 e le conseguenti politiche di rigore per l'equilibrio dei conti pubblici, rafforzano la linea di resistenza degli Stati al *tax planning* internazionale aggressivo, anche per la pressione esercitata dall'opinione pubblica.

Alcune società *big tech*, identificate con acronimi come GAFA o FAANG, si trovano al centro della scena fiscale, essendo diventate simboli, anche mediatici, di una metamorfosi che va oltre il semplice fattore di scala, perché non rappresentano la pura evoluzione "quantitativa" del modello della *corporation*, ma si caratterizzano come vere "repubbliche digitali"<sup>10</sup>, cioè come i campioni più significativi della nuova economia immateriale e tecnologica: così potenti, da proporsi, quasi in veste di "nuovi Stati", come interlocutori per gli Stati tradizionali.

A questa altezza di tempo, la cifra del cambiamento è, infatti, ormai elevatissima e ha in parte sovvertito le regole del mondo fisico, che ancora si rispecchia negli elementi costitutivi del concetto di stabile organizzazione.

L'economia digitale si rivela, dunque, estremamente sfidante per la fiscalità. Ad essa è dedicata l'Action 1 del pacchetto BEPS dell'OCSE<sup>11</sup>, a conferma della sua collocazione ai vertici della scala delle priorità. Il paradosso è che questa specifica azione, pur riconosciuta come prioritaria, risulta essere anche la più inconcludente.

---

<sup>8</sup> AVI-YONAH, *Tax Competition and E.Commerce*, in *Tax Note International*, 17 September 2001, 1395.1400, spec. 1398, rileva «*the relaxed attitude of OECD toward modifying the PE concept in light of e-commerce*».

<sup>9</sup> V., ad es.: MCLURE, *Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Law*, in *Tax Law Review*, 1997, 269; COCKFIELD, *Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws*, in *Connecticut Law Review*, 2002, 333; SPRAGUE-HERSEY, *Permanent Establishment and Interned Enabled Enterprises: The Physical Presence and Contract Concluding Dependent Agent Tests*, in *Georgia Law Review*, 2003, 299-342.

<sup>10</sup> La definizione è di TREMONTI, *Bugie e verità. Le ragioni dei popoli*, Milano, 2014, 12-14.

<sup>11</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – Final Report, Paris, 2015.

## 2. Localizzazione del prelievo fiscale e “creazione del valore”

L’inventario delle mutazioni strutturali del tessuto economico che si sono tradotte in criticità per la tassazione internazionale è ampio, articolato e da tempo esplorato in letteratura e nei documenti di matrice istituzionale, per cui in queste riflessioni può essere sufficiente riproporre qualche esempio per misurare la distanza tra la nuova realtà “eterea” e quella fisica.

Per effetto dell’evoluzione ipertecnologica, si verifica il fenomeno noto come “*scale without mass*”: la dimensione dell’impresa può aumentare esponenzialmente con ridotto impiego di fattori materiali e con crescente astrazione da un luogo fisico<sup>12</sup>.

Va poi notato che beni e servizi digitali sono “beni dell’informazione”, con costi fissi di produzione potenzialmente alti, ma per converso con costi marginali di riproduzione e distribuzione prossimi allo zero; il che favorisce la loro migrazione attraverso i confini verso gli Stati a bassa fiscalità<sup>13</sup>.

Emergono nuovi modelli di *business*, che sfruttano le potenzialità delle transazioni da remoto, senza necessità di un *permanent establishment* tradizionale nel mercato dello Stato in cui risiede il consumatore, di fatto dissociando presenza nel mercato e presenza fisica.

Senza nominare espressamente i GAFA, l’OCSE, nell’*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* del 2013, identifica i tratti distintivi dell’economia digitale in questi termini: «*an unparalleled reliance on intangible assets, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs*»<sup>14</sup>. E tuttavia la stessa OCSE riconosce che «*there is no consensus on their relevance and importance to the location of value creation and the identity of the value creator*»<sup>15</sup>.

In particolare, la ricognizione dei punti principali di attrito tra le forme e le strategie della nuova economia e le regole esistenti del diritto fiscale internazionale, concentrandosi soprattutto sugli evanescenti nessi “territoriali” della “presenza digitale” delle imprese, fa emergere la necessità di un cambio di paradigma, che ruota intorno all’idea della tassazione del reddito d’impresa nel luogo dove avviene la “creazione del valore”.

---

<sup>12</sup> CIPOLLINA, *I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell’economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 21-63, spec. 31.

<sup>13</sup> COCKFIELD, *Tax Wars: How to End the Conflict Over Taxing Global Digital Commerce*, in *Berkeley Business Law Journal*, 17:2, 2020, 353-396, spec. 381.

<sup>14</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, 2013, in <http://www.oecd.org>, 10. Corsivo aggiunto.

<sup>15</sup> OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2018, 25. Corsivo aggiunto.



Si tratta senza dubbio di un'immagine evocativa, che l'OCSE indica come possibile soluzione del problema del *nexus* per la fiscalità d'impresa; evocativa, almeno in apparenza, perché il concetto di "valore" è profondamente implicato nell'imposizione sui redditi.

Anche l'Unione europea e alcuni Stati membri hanno fondato sulla "creazione del valore" le proprie argomentazioni a sostegno dell'ampliamento del concetto di *permanent establishment* con riguardo alle società ad elevata digitalizzazione. A conferma del fatto che il principio della *value creation* è divenuto, per un certo tempo, una sorta di "mantra", di standard "nuovo di zecca"<sup>16</sup>, si segnala che alcune multinazionali hanno fatto riferimento ad esso nelle loro strategie fiscali<sup>17</sup>.

Ma ciò che sembra soddisfacente nell'originario contesto di questo morfema – l'analisi aziendalistica dei modelli di *business*, nella quale l'identificazione dei "value drivers" serve essenzialmente per orientare nel modo più efficiente l'organizzazione dell'impresa – appare troppo vago per svolgere il ruolo di criterio-guida per la ripartizione internazionale dei diritti di prelievo<sup>18</sup>.

L'incertezza è più accentuata nel contesto dell'economia digitale, come ha riconosciuto la stessa Commissione europea<sup>19</sup>:

*«in a digitalised world, it is not always very clear what that value is, how to measure it, or where it is created. (...) Arriving at a meaningful solution to capture and allocate the value created in the digital economy across countries can take time. This is further complicated by the multidimensional nature of this challenge, to the constantly changing nature of the digital economy, and the diversity of the business models and the complexity of ecosystems in which they create value».*

Soprattutto quando viene calata nella dimensione "geografica" per localizzare la tassazione, la "creazione del valore" presenta, infatti, rilevanti criticità.

In teoria, l'analisi della catena del valore<sup>20</sup> avrebbe la funzione di frammentare in una logica territoriale le transazioni internazionali, individuando fasi e luoghi genetici della ricchezza per attribuire corrispondenti diritti di prelievo agli Stati coinvolti.

---

<sup>16</sup> HERZFELD, *The case against BEPS. Lessons for Tax Coordination*, in *Florida Tax Review*, 2017, 1, 1-59, spec. 42, infatti definisce il principio della creazione del valore «a brand new standards».

<sup>17</sup> DEVEREUX-VELLA, *Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System*, in *European Tax Policy Forum, Policy Paper*, 31 July 2018, 1-2.

<sup>18</sup> SCHÖN, *Value Creation, the Benefit Principle and Efficiency-Related Allocation of Taxing Rights*, in HASLEHNER-LAMENSCH (eds.), *Taxation and Value Creation*, EATLP International Tax Series, 19, Amsterdam, 2021, 155-169, spec. 159.

<sup>19</sup> EUROPEAN COMMISSION, *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, Brussels, 21 September 2017, COM (2017) 547 final.

<sup>20</sup> Per un ampio esame dei significati del concetto di "catena del valore", v. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, cit., 35-45.

In pratica, questa disarticolazione del risultato complessivo – una sorta di *reverse engineering* per tracciare beni e servizi ai diversi stadi di ideazione, produzione e distribuzione – incontra molte difficoltà a tradursi in moduli operativi concreti. In particolare, vi è una quota del “valore” creato, quella derivante dalle dinamiche della produzione e del commercio internazionali, che appare indivisibile per definizione, perché dovuta proprio all’apporto di tutte le parti coinvolte<sup>21</sup>.

In anni recenti si è anche avviata la discussione sul ruolo svolto dagli utenti nella creazione di valore di un’impresa digitale. La sintesi del fenomeno è rappresentata dal “*prosumer*”, figura ibrida di produttore/consumatore, che è parte attiva (anche se inconsapevole) del processo produttivo attraverso: i) l’effetto “*network*” e le “*consumption externalities*” (più sono i consumatori, più aumenta il valore del bene); ii) i dati personali e i *feedback* forniti (*customer data*); e iii) il contributo alla creazione di contenuti (*user-generated content*)<sup>22</sup>.

In generale, l’assunzione della prospettiva della “creazione del valore” sembra capovolgere l’impostazione accolta negli anni Venti del Novecento, perché persegue, sia pure teoricamente, un obiettivo di ripartizione effettiva dei diritti di prelievo in base all’origine della ricchezza; al contrario, la soluzione di compromesso di un secolo fa era forse un modo di prendere atto dell’impossibilità di compiere questo esercizio nella maggioranza dei casi, per cui pragmaticamente si poneva come criterio di riparto politico, senza pretese di scientificità.

Occorre, tuttavia, un’ulteriore precisazione.

Il fatto che, come si è già accennato, nell’economia digitale si registri una progressiva dissociazione tra presenza nel mercato e presenza fisica, induce gli “Stati del mercato” a chiedere l’attribuzione di una maggiore quota di prelievo, e con essa il superamento della relativa condizione di marginalità, nella quale sarebbero confinati dalla conferma dei meccanismi di riparto residenza/fonte tradizionali.

Questa richiesta ha, dunque, una “cifra” evidentemente *politica*, che riguarda il problema dell’equità nei rapporti internazionali, così come ha natura *politica* la proposta di collegare il prelievo al luogo di creazione del valore, nonostante venga spesso presentata come una soluzione di carattere *tecnico*.

In realtà, questo criterio allocativo non è né neutrale, né pacifico, ma ancora una volta, e con ogni probabilità, orientato in senso più favorevole agli Stati ad alto reddito, per cui non ci si può attendere un consenso generalizzato su di esso<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> CHRISTIANS, *Taxing According to Value Creation*, in *Tax Notes International*, June 18, 2018, 1379-1383.

<sup>22</sup> Per approfondimenti, v. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, cit., 51-59, su cui v. BECKER-ENGLISCH, *Taxing Where Value Is Created: What’s “User Involvement” Got to Do with It?*, in *Intertax*, 2019, 161-171, spec. 166-168.

<sup>23</sup> CHRISTIANS, *Taxing According to Value Creation*, cit., 1782, fa l’esempio degli *IT assets*, osservando come – nonostante questi beni abbiano una consistenza fisica, perché fatti di materiali che devono essere reperiti, trasformati e assemblati – il loro valore reale sia aggiunto nella fase pre e post produttiva: «*brains produce high value while hands produce low value...most of the valuable*

Questo persistente “sbilanciamento”, che conferma, in modo più o meno evidente, un’impostazione ormai centenaria, non stupisce. L’iniziativa dell’OCSE tende infatti a contrastare la migrazione di capitali verso gli Stati a bassa fiscalità, attuata dalle società multinazionali attraverso una serie di meccanismi – dai *cost sharing agreements* al *transfer pricing* – che sfruttano le potenzialità dell’economia “imateriale”. Si tratta, dunque, di un intervento “reattivo”, promosso dai Paesi ad alto reddito per propiziare il rimpatrio della ricchezza fuoriuscita dal loro territorio.

La proposta di identificare il *nexus* con il luogo di *creazione* del valore si pone, inoltre, in linea di continuità con la scelta tradizionale di incentrare la tassazione internazionale del reddito sulla *produzione* del valore, anziché sul suo *consumo*<sup>24</sup>.

In questo modo si replica una dicotomia consolidata: le imposte indirette sono prelevate nel luogo del consumo, per cui si collocano sul lato della *domanda* di creazione del valore; le imposte dirette, invece, si attestano sul lato dell’*offerta*<sup>25</sup>.

Ma l’attribuzione di un maggiore potere di prelievo agli Stati del mercato (e della fonte) richiederebbe un capovolgimento di prospettiva sul fronte dell’imposizione diretta, come si vedrà in seguito.

Per concludere su questo punto, le coordinate spaziali della “creazione del valore”, e la stessa identificazione del soggetto “creatore del valore”, si sono rivelate indefinite e controverse, ma la proposta dell’OCSE, anche con le sue criticità, ha suscitato un forte interesse dottrinale, tanto che la letteratura giuridica sull’argomento ha raggiunto livelli produttivi definiti “industriali”. E, tuttavia, si è notato che raramente un concetto ha avuto nella fiscalità internazionale un’ascesa e un declino più rapidi<sup>26</sup>.

Per tentare una quantificazione dell’impatto esercitato da questo principio sulla tassazione internazionale dei redditi societari, va anche precisato che gli interventi riformatori compiuti in anni recenti non hanno rimodulato il sistema vigente secondo il paradigma della creazione del valore, ma si sono limitati a introdurre specifiche regole per promuovere un allineamento episodico del sistema ad esso. L’operazione “sovrastrutturale”, consistente nel calare dall’alto il principio su una struttura fiscale sostanzialmente invariata, ha, dunque, contribuito ad aumentare l’incoerenza complessiva<sup>27</sup>.

---

*inputs associated with concept, branding, design, marketing and sales and after-service occur in high-income countries».*

<sup>24</sup> COCKFIELD, *Tax Wars: How to End the Conflict Over Taxing Global Digital Commerce*, cit., 381.

<sup>25</sup> BECKER-ENGLISCH, *Taxing Where Value Is Created*, cit., 164.

<sup>26</sup> COLLIER, *The Value Creation Mythology*, in HASLEHNER-LAMENSCH (eds), *Taxation and Value Creation*, cit., 131-154, spec. 132.

<sup>27</sup> Così, con accenti fortemente critici, DEVEREUX-VELLA, *Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System*, cit., 8. Su questo principio, con specifico riguardo all’economia digitale, v. anche DEVEREUX-VELLA, *Taxing the Digital Economy: Targeted or System-Wide Reform?*, in *British Tax Review*, 2018, 387 ss.

### 3. “Presenza digitale” e “significativa presenza economica”

Si è già osservato all’inizio che uno dei segni della resilienza della fattispecie della stabile organizzazione – così come delineata nel Modello di convenzione OCSE e nei trattati contro le doppie imposizioni – è stata la capacità di reggere ad una ridefinizione del suo perimetro concettuale, che ha progressivamente incluso la “presenza digitale” o la “significativa presenza economica” di un soggetto privo di presenza fisica nello Stato considerato<sup>28</sup>.

Nel Rapporto finale sull’Action 1 del 2015<sup>29</sup>, l’OCSE propone, infatti, la “*significant economic presence*” come nuovo criterio di collegamento, e molti Stati introducono specifiche misure unilaterali in senso conforme.

L’Italia inserisce questa integrazione nel 2017, a far data dal 2018, come lett. f-bis) dell’art. 162, comma 2, del T.U. n. 917/1986, riconoscendo l’esistenza della stabile organizzazione nel caso di «*una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso*»<sup>30</sup>.

A questo riguardo, occorre segnalare subito che sono ipotizzabili due diverse scelte operative per verificare la “significatività” della presenza economica.

La prima consiste nel configurare un *quantitative economic presence permanent establishment*, cioè un meccanismo di identificazione della stabile organizzazione basato su soglie prestabilite di “presenza economica”. È intuitiva la maggiore certezza connessa a questo modo “automatico” di riscontrare la sussistenza della stabile organizzazione “etera”.

La seconda opzione è, all’opposto, quella di puntare su un *qualitative economic presence permanent establishment*, sostituendo agli automatismi quantitativi un procedimento più connotato in senso valutativo. In questo caso, però, il rovescio della medaglia è rappresentato dalla maggiore controvertibilità, e quindi dalla maggiore incertezza complessiva, del risultato. Perciò questa modalità è considerata più adatta alla dimensione nazionale che a quella internazionale, non esistendo né un’autorità, né una Corte fiscale mondiale<sup>31</sup>.

---

<sup>28</sup> «*In general terms, digital presence-type of criteria include a variety of non-physical factors intended to evidence a purposeful and sustained interaction with the economic life of a country through digital means. They are designed to establish nexus in situations where a non-resident enterprise, physically established in a remote location, is proactively taking steps to create and maintain an ongoing interaction with the users and customers of a given country (e.g., typically by leveraging technology, the Internet and other automated tools)*». Così OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation* – Interim Report 2018, cit., 315.

<sup>29</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – Final Report, cit., 107 ss.

<sup>30</sup> Per approfondimenti sulla fattispecie nell’ordinamento italiano, v. GAFFURI, *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021, spec. 238-244.

<sup>31</sup> COCKFIELD, *Tax Wars: How to End the Conflict Over Taxing Global Digital Commerce*, cit., 385.

Ferma questa possibile duplicità operativa, va poi considerato un altro profilo rilevante, che attiene alla collocazione degli indicatori (quali/quantitativi) di presenza economica “significativa”. Il loro innesto nella nozione di stabile organizzazione, che diventa, come si è visto sopra, QEPPE (dove Q sta sia per “*quantitative*” che per “*qualitative*”), rappresenta una riforma più limitata rispetto al disegno di una norma autonoma, una *stand-alone rule*, che identifichi la presenza economica prescindendo dalla sussistenza della stabile organizzazione<sup>32</sup>.

Il riscontro dell’esistenza del collegamento comporta il passaggio al livello successivo, che è quello dell’attribuzione dei profitti all’interno della multinazionale attiva in più Stati.

Il “*new nexus*”, inteso come presenza economica, richiede, però, una rimodulazione dei meccanismi di riparto, che tradizionalmente si sono sviluppati come analisi delle funzioni, dei beni e dei rischi delle imprese interessate.

Nel già citato Rapporto finale del 2015, l’OCSE ha prospettato una serie di possibili soluzioni per questo problema, che è assolutamente cruciale per l’operatività del nuovo criterio di collegamento.

La prima ipotesi consiste nella ripartizione frazionata (*fractional apportionment*) della base imponibile, complessivamente prodotta dal gruppo multinazionale, fra i diversi Stati nei quali si è verificata la presenza economica delle imprese che lo compongono. Il criterio di riparto può essere rappresentato da una formula predeterminata o da fattori distributivi variabili, determinati caso per caso, ma comunque idonei a intercettare anche il reddito che deriva da operazioni compiute da remoto<sup>33</sup>.

Si affaccia, dunque, sulla scena fiscale internazionale, sia pure come semplice ipotesi di lavoro, una modalità di attribuzione dei diritti di prelievo, simile a quella che il giovane Pugliese proponeva – proiettandola realisticamente in un futuro lontano – a fronte dello sviluppo delle società multinazionali del suo tempo, che gli appariva come una transizione epocale.

Nonostante sia trascorso quasi un secolo da allora, questa soluzione resta ancora confinata nel dominio di un’idealità utopica, o della pura teoria, perché se ne rileva, in modo *tranchant*, la perdurante non fattibilità politica<sup>34</sup>.

Un’altra ipotesi avanzata dall’OCSE è quella di applicare una ritenuta alla fonte sui pagamenti effettuati dai residenti (o dalle stabili organizzazioni localizzate) in uno Stato per beni e servizi acquistati *online* da fornitori non residenti. Questa opzione è stata dibattuta nella letteratura giuridica, talvolta proponendo varianti alla versione OCSE, come ad esempio quella di configurare la ritenuta come un

<sup>32</sup> COCKFIELD, *op. ult. cit.*, 384.

<sup>33</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – Final Report, cit., 111-112.

<sup>34</sup> HONGLER-PISTONE, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series No. 2015-15, 2015, <https://ssrn.com/abstract=2591829>, 32.

prelievo, con aliquota bassa, su tutti i pagamenti potenzialmente erosivi della base imponibile fatti a non residenti; con il vantaggio, fra gli altri, di evitare il *ring fencing*, perché non vi è alcuna distinzione tra economia digitale e non digitale, ma solo tra pagamenti erosivi e non erosivi<sup>35</sup>.

Un'ulteriore ipotesi formulata dall'OCSE attiene all'introduzione di un *equalisation levy*, replicando un approccio già adottato da alcuni Stati per garantire, attraverso l'applicazione di prelievi perequativi, la parità di trattamento tra fornitori stranieri e nazionali<sup>36</sup>.

Vi sono poi anche le soluzioni di matrice dottrinale, che rappresentano la parte costruttiva di orientamenti innanzitutto critici verso la sequenza dei possibili rimedi inventariati dall'OCSE. È il caso della tesi che identifica nel *profit split method* – modificato con l'imputazione anticipata di un utile parziale allo Stato del mercato – il mezzo per determinare la quota di imponibile da attribuire allo Stato in cui è localizzata la stabile organizzazione<sup>37</sup>.

Come si è già anticipato, nonostante l'ampia analisi ricognitiva e propositiva compiuta nel *Final Report* sull'Azione 1, nel 2015 non si è raggiunto alcun accordo sulle azioni da intraprendere per contrastare le sfide dell'economia digitale, il che ha favorito la moltiplicazione delle soluzioni – nella forma di *web tax* o *digital service tax* – introdotte dai singoli Stati in modo non coordinato, e quindi con il rischio di accrescere i disallineamenti fra le normative nazionali e di favorire la doppia imposizione internazionale.

Per procedere nel percorso di attuazione degli obiettivi individuati già nel 2013 dall'OCSE e raccogliere la sollecitazione del G20 ad allargare la platea degli Stati coinvolti, nel giugno 2016 è stato istituito l'*Inclusive Framework on BEPS*, (IF) nel cui ambito ha proseguito i suoi lavori la *Task Force on the Digital Economy* (TFDE), attiva dal 2013 come organo sussidiario del *Committee on Fiscal Affairs* (CFA) e dal 2017 dello stesso IF.

In pochi anni, con un cronoprogramma a ritmi serrati, il “cantiere” aperto dall'OCSE ha prodotto relazioni intermedie, rapporti provvisori e finali, *drafting* di norme modello<sup>38</sup>; e ha promosso anche pubbliche consultazioni per rac-

---

<sup>35</sup> BÁEZ MORENO-BRAUNER, *Taxing the Digital Economy Post BEPS ... seriously*, cit., 7-13. Su questo argomento i due autori erano già intervenuti in precedenza, nel saggio: *WHT in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, IBFD, White Paper Series 33, 2015.

<sup>36</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – Final Report, cit., 115.

<sup>37</sup> HONGLER-PISTONE, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, 33. V. anche CHAND, *Allocation of Taxing Rights in the Digitalized Economy: Assessment of Potential Policy Solutions and Recommendation for a Simplified Residual Profit Split Method*, in *Intertax*, 2019, 1023-1041.

<sup>38</sup> Oltre al più volte citato *Interim Report* del 2018, v. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy* – Policy Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS

cogliere i suggerimenti e i commenti degli *stakeholders*<sup>39</sup>.

In specie, nell'*Interim Report* del 2018, la *Task Force* ha ripreso i temi di discussione rimasti aperti dal 2015, effettuando una prima valutazione di impatto delle azioni del pacchetto BEPS già in fase di attuazione, ma ha anche individuato alcune direttrici per ulteriori sviluppi. Il *focus* è stato puntato sui grandi gruppi multinazionali, passando in rassegna a livello globale i regimi specifici diretti a ristabilire un corretto equilibrio di potere tra le autorità fiscali nazionali e questi soggetti, o a contrastare con norme antiabuso – dalla *Diverted Profit Tax* del Regno Unito alla Base Erosion and Anti-abuse Tax (BEAT) statunitense – i fenomeni erosivi delle basi imponibili connessi alle forme più aggressive di pianificazione fiscale<sup>40</sup>.

L'avanzamento del lavoro è stato orientato alla revisione delle regole sul *nexus* e sull'attribuzione dell'utile ai diversi Stati coinvolti, attraverso la ricerca di una soluzione condivisa e coerente con le trasformazioni indotte dall'economia digitale<sup>41</sup>. A questo riguardo, si è posto preliminarmente un problema di delimitazione di ambito, e cioè se concentrare la ricerca solo su modelli di impresa ad elevata digitalizzazione, o se estenderla a soluzioni applicabili in senso più ampio<sup>42</sup>.

L'analisi delle proposte avanzate in esito a questa fase di studio e di confronto istituzionale fa emergere la prevalenza della seconda opzione.

---

on 23 January 2019, OECD, 2019; ID., *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Paris, OECD, (May) 2019; ID., *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Paris, OECD, 2020; ID., *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2020; ID., *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2020; ID., *OECD/G20 BEPS Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, Paris, OECD, 8 October 2021; ID., *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*: Inclusive Framework on BEPS, Paris, OECD, 2022; ID., *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, Paris, OECD, 2022.

<sup>39</sup> OECD, *Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, 9 October 2019 – 12 November 2019; ID., *Public Consultation Document, Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two, Tax Challenges Arising from the Globalisation of the Economy*, 8 November 2019 – 2 December 2019, Paris, OECD, 2019; ID., *Public Consultation Document, Pillar 1 – A Tax Certainty Framework for Amount A*, 27 May – 10 June 2022, Paris, OECD, 2022; ID., *Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation 11 July – 19 August 2022, Paris, OECD, 2022.

<sup>40</sup> OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation* – Interim Report 2018, cit., 147 ss.

<sup>41</sup> OECD, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, cit., *passim*.

<sup>42</sup> OECD, *op. ult. cit.*, 173.

In merito al lavoro fatto dall'OCSE nel triennio 2015-2018, e culminato nell'*Interim Report*, è stato criticamente detto che esso rispecchiava soprattutto il disaccordo sugli esiti prospettabili ed il conflitto tra gli Stati orientati a favore di misure temporanee e quelli che invece premevano per soluzioni sostenibili di lungo periodo<sup>43</sup>.

#### 4. La soluzione a due pilastri dell'OCSE

##### 4.1. Il primo pilastro

L'8 ottobre 2021, 137 Paesi dell'*Inclusive Framework on BEPS*, che rappresentano il 95% del PIL mondiale, hanno approvato la proposta di cambiare la tassazione dei grandi gruppi multinazionali secondo due essenziali direttrici di lavoro<sup>44</sup>.

L'OCSE propende, infatti, per un approccio articolato e complesso, che si fonda su due pilastri complementari, ma con funzioni e finalità molto diverse fra loro.

Preliminarmente, può essere utile schematizzare la struttura dei due pilastri.

Il primo pilastro (*Pillar One*) persegue l'obiettivo della parziale riallocazione della potestà di imposizione, per adattare la tassazione internazionale dei profitti a modelli di impresa profondamente mutati rispetto al passato. È il pilastro che, almeno teoricamente, potrebbe avere la portata più rivoluzionaria, ma è anche il più controverso e, per conseguenza, ha un *iter* più faticoso e più lento dell'altro. Molti profili della disciplina, al di là del loro sofisticato tecnicismo, pongono anche problemi di carattere spiccatamente politico. Non stupisce, quindi, che i documenti di lavoro sul primo pilastro si siano susseguiti, per un certo tempo, con una serie di questioni aperte, per le quali, oltre alla consueta ricerca di mediazione in sede istituzionale, si è ripetutamente fatto ricorso alla consultazione pubblica<sup>45</sup>.

Quanto alla costruzione del primo pilastro, va innanzitutto notato che la riscrittura delle regole sul *nexus* e sulla ripartizione della potestà impositiva non azzerava la disciplina esistente, fondata sulla stabile organizzazione e sul *transfer pricing*, ma delinea un nuovo contesto normativo per le fattispecie che non trovano nella disciplina esistente una soluzione adeguata.

Ciò evidentemente comporta la necessità di prevedere una sorta di “normativa di conciliazione” della vecchia e della nuova disciplina, per evitare attriti tra esse.

---

<sup>43</sup> BRAUNER, *Lost in Construction: What Is the Direction of the Work on the Taxation of the Digital Economy?*, in *Intertax*, 2020, 270-272, spec. 270.

<sup>44</sup> OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, cit.

<sup>45</sup> OECD, *Public Consultation Document, Pillar 1 – A Tax Certainty Framework for Amount A*, 27 May – 10 June 2022, cit.; ID., *Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, 11 July-19 August 2022, cit.



Proseguendo su un piano più analitico, gli elementi costitutivi del primo pilastro sono rappresentati da un importo A (*Amount A*) e un importo B (*Amount B*).

L'importo A delinea il nuovo diritto di imposizione, che si applica a una parte dell'utile residuale di imprese grandi e ad alta redditività, a beneficio degli Stati nei quali vengono forniti i beni o i servizi, oppure sono localizzati i consumatori, cioè gli "Stati del mercato".

Per ciò che concerne l'ambito applicativo di questo modello di normativa, il *target* perseguito è evidente nella dimensione dei soggetti passivi, identificati nei gruppi di imprese che nel periodo di imposta hanno un fatturato globale superiore ai 20 miliardi di euro (*revenue test*) e un utile marginale prima delle imposte superiore al 10% (*profitability test*).

La previsione di soglie ha l'obiettivo di ridurre la complessità.

Utilizzano, infatti, soglie quantitative anche le regole specifiche sul nuovo criterio di collegamento, che individuano gli Stati del mercato ammessi a ricevere l'importo A. In specie, il *nexus test* è soddisfatto se, nel periodo considerato, il fatturato prodotto dal gruppo in uno Stato è uguale o superiore a un milione di euro; somma che si riduce a 250.000 euro, se lo Stato in questione, nello stesso periodo, ha un PIL inferiore a 40 miliardi di euro.

Allo Stato del mercato viene assegnato il 25% dell'utile residuale – cioè della quota eccedente il 10% – riferibile al suo territorio.

La ripartizione viene fatta utilizzando una formula che non è, dunque, basata sull'*arm's length principle* (ALP), ma su un calcolo semplificato della quota di profitto di un'impresa, ragionevolmente attribuibile alla partecipazione significativa di quell'impresa all'economia dello Stato del mercato<sup>46</sup>.

L'implementazione dell'importo A richiede un intervento normativo a più livelli. Sono, infatti, necessarie sia modifiche del diritto interno, che dei trattati contro le doppie imposizioni. Per facilitare l'articolato processo di adeguamento normativo convenzionale, è espressamente previsto il ricorso a una nuova convenzione multilaterale (MLC), che include le regole per l'allocazione dell'importo A, l'eliminazione della doppia imposizione, la semplificazione amministrativa, lo scambio di informazioni e il meccanismo per la prevenzione e la risoluzione delle controversie in modo obbligatorio e vincolante; nonché l'impegno degli Stati a rimuovere le tasse sui servizi digitali e i tributi simili dal proprio ordinamento interno e a non introdurli in futuro. Per le modifiche al diritto interno, occorrenti per l'applicazione dell'importo A, l'OCSE programma l'elaborazione di norme modello.

Nell'ambito del primo pilastro, l'importo B si colloca su un piano diverso da quello dell'importo A, perché tende a realizzare un obiettivo circoscritto alla fase amministrativa, attraverso la previsione di norme dirette a semplificare e snellire l'applicazione dell'*arm's length principle* alle attività di marketing e distributive di

---

<sup>46</sup> OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, cit., 120.

base, svolte nello Stato del mercato<sup>47</sup>. Ne consegue un vantaggio per quegli Stati che, avendo minori capacità amministrative, hanno maggiori difficoltà di gestione dei complessi fenomeni di *transfer pricing*. La configurazione di percentuali fisse di remunerazione per le attività indicate, con approccio di tipo formulare, può quindi rappresentare un'utile soluzione a questo fine.

#### 4.2. Il secondo pilastro

Il secondo pilastro persegue il fine di porre un limite all'eccessiva competizione fiscale tra gli Stati, assicurando un livello minimo di tassazione annuale su tutti i profitti delle grandi multinazionali.

La soluzione elaborata dall'OCSE comprende due norme da introdurre nella legislazione nazionale, le cosiddette norme *GloBE* (*Global anti-Base Erosion*); e una norma fondata sui trattati.

La prima norma *GloBE* è la *Income Inclusion Rule* (IIR), che impone alla capogruppo di pagare una *global minimum tax* per l'insufficiente tassazione di tutti i profitti del gruppo. Si tratta di una forma di *top-up taxation*, che svolge una funzione "riempitiva", portando il livello del prelievo al 15%, se inferiore. Questa norma ha un meccanismo simile a quello della *CFC legislation*, per cui si pongono problemi di sovrapposizione tra esse.

La seconda regola del "pacchetto *GloBE*", dopo quella di inclusione del reddito, è denominata *Under Taxed Payments Rule* (UTPR) e svolge una funzione di supporto all'IIR, perché si applica se, nello Stato di residenza della capogruppo, quest'ultima norma non è presente o vi è un basso livello di imposizione.

Le norme tipo dell'OCSE sono predisposte solo per IIR e UTPR.

La terza norma, la *Subject To Tax Rule* (STTR), prevede che gli Stati della fonte possano applicare una ritenuta su interessi, *royalties*, e altri pagamenti tra parti correlate, che siano assoggettati a tassazione al di sotto di un'aliquota minima, stabilita al 9%. Il fine di questa norma è quello di evitare che le società eludano le imposte nei Paesi in via di sviluppo attraverso pagamenti deducibili, come quelli per interessi e *royalties*, che beneficiano di regimi fiscali di favore in base ai trattati. Si tratta, dunque, di una norma anti *profit shifting*, che contribuisce a proteggere dagli abusi la rete dei trattati di questi Paesi<sup>48</sup>.

L'ambito di applicazione delle *GloBE Rules* è costruito sulle definizioni e sui metodi utilizzati dallo schema inclusivo per le finalità del *Country-by-Country Reporting* (CbCR), di cui all'Azione 13 del progetto BEPS. I destinatari di queste norme sono, pertanto, i gruppi multinazionali che superano la soglia dei 750 milioni di euro di fatturato consolidato totale annuo.

---

<sup>47</sup> OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, cit., 3.

<sup>48</sup> OECD, *Brochure: Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, October 2021, 5.

### 4.3. *Rilievi critici*

Sull'impianto riformatore delineato dall'OCSE sono stati formulati molteplici rilievi critici, alcuni dei quali possono essere qui di seguito sinteticamente illustrati.

Un primo rilievo riguarda il *target* di questa normativa, che si concentra sui gruppi multinazionali. Soprattutto la dottrina statunitense stigmatizza questa scelta selettiva, osservando che si tratta di una “mossa populista” per mascherare il fallimento di BEPS nel disegno di un regime fiscale internazionale “più equo e legittimo”<sup>49</sup>.

Si segnala anche la progressiva deviazione dall'obiettivo originario, che dall'economia digitale, nel corso dei lavori post-BEPS, si è esteso ad ambiti più generalisti, sfocando l'immagine iniziale dell'azione mirata alle sfide proprie di questo nuovo contesto economico. Va, infatti, notato che l'importo A del primo pilastro – quello al quale si attribuiva, nella prima fase dei lavori, la maggiore incisività nei rispetti dell'economia digitale – ha perso qualunque connotazione specifica e si applica, nell'attuale formulazione, a una quota limitata dei profitti di un piccolo gruppo di società, circa cento.

Sempre a proposito del primo pilastro, ci si è domandati se l'abbandono del requisito della presenza fisica nella definizione del *nexus* rappresenti davvero un tentativo coraggioso. A questo riguardo, è stato osservato che il meccanismo di riparto formulare basato sulla localizzazione delle vendite potrebbe realmente avere una portata rivoluzionaria, se fosse preso in seria considerazione e non limitato solo a una parte dell'economia, come invece accade nel *Pillar One*<sup>50</sup>.

La proposta, in sé, non è nuova. Nel 1928, in una delle sedute degli esperti della Società delle Nazioni, il delegato sovietico affermò che, con la tassazione dell'attività commerciale nello Stato dove avvengono le vendite, si risolverebbero tutti i problemi della stabile organizzazione<sup>51</sup>.

Un altro profilo critico di questo sistema a doppio pilastro è la sua estrema complessità<sup>52</sup>, che richiede una procedura di attuazione altrettanto complessa, inclusa di una “monumentale” nuova convenzione multilaterale<sup>53</sup>.

Qualche dubbio viene anche avanzato sull'effettiva disponibilità, soprattutto dei Paesi in via di sviluppo, a rimuovere le imposte sui servizi digitali già introdotte nei propri ordinamenti, rinunciando al relativo gettito, a fronte degli incerti introiti collegati al nuovo regime<sup>54</sup>.

<sup>49</sup> BRAUNER, *Agreement? What Agreement? The 8 October 2021, OECD Statement in Perspective*, in *Intertax*, 2022, 2-6, spec. 3.

<sup>50</sup> BRAUNER, *Lost in Construction*, cit., 272.

<sup>51</sup> Lo ricorda PUGLIESE, *L'imposizione delle imprese di carattere internazionale*, cit., 28.

<sup>52</sup> ENGLISCH, *International Effective Minimum Taxation – Analysis of GloBE (Pillar Two)* (April 18, 2021), <https://ssrn.com/abstract=3829104>, 19.

<sup>53</sup> BRAUNER, *Agreement? What Agreement?*, cit., 4.

<sup>54</sup> BRAUNER, *Agreement? What Agreement?*, cit., 5.

## 5. Osservazioni conclusive

Nel triennio 2015-2018, con le rispettive proposte per la tassazione dell'economia digitale, l'OCSE e l'Unione europea hanno aperto il "vaso di Pandora"<sup>55</sup>. Mentre l'OCSE assumeva le iniziative già descritte, la Commissione europea formulava, infatti, due proposte: una diretta a introdurre un prelievo perequativo, come misura di breve periodo<sup>56</sup>; l'altra finalizzata alla definizione della stabile organizzazione digitale, come soluzione a lungo termine<sup>57</sup>.

Negli anni seguenti, l'azione della Commissione europea ha mostrato una crescente tendenza a convergere sulle soluzioni elaborate dall'OCSE, tanto che il 22 dicembre 2021 è stata proposta una direttiva<sup>58</sup> per recepire i contenuti delle norme-modello relative al secondo pilastro, rese note solo due giorni prima, con i necessari adattamenti per garantirne la compatibilità con i principi europei<sup>59</sup>.

Nello stesso tempo, a questa convergenza sembra corrispondere, in qualche misura, anche una sorta di (parziale) passaggio del testimone. Mentre l'OCSE, alla fine dei lavori sul secondo pilastro, lo ha definito come "*common approach*" – cioè come normativa non obbligatoria per gli Stati membri, che sono liberi di adottarla oppure no, e solo nel primo caso sono vincolati ai suoi contenuti – l'Unione europea ha trasformato l'originaria *soft law* in *hard law*, optando per una soluzione "forte".

Per effetto di questa evoluzione, la struttura duale enucleata dall'OCSE è destinata ad acquisire livelli diversi di forza: se per il primo pilastro è previsto il ricorso a una convenzione multilaterale, cioè l'utilizzo di uno strumento complesso, ma potente, per il secondo pilastro viene scelta una modalità "debole".

Ciò comporta uno squilibrio dei due pilastri, che sembra indicare una volontà di avanzamento dell'OCSE sul primo pilastro e di arretramento sul secondo.

In conclusione, a questa altezza di tempo molti interrogativi sulla tassazione

---

<sup>55</sup> Così DOURADO, *Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Taxation Proposals*, in *Intertax*, 2018, 565-572.

<sup>56</sup> COMMISSIONE EUROPEA, *Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, COM (2018) 48 final del 21 marzo 2018.

<sup>57</sup> COMMISSIONE EUROPEA, *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, COM (2018) 147 final del 21 marzo 2018.

<sup>58</sup> COMMISSIONE EUROPEA, *Proposta di Direttiva del Consiglio intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali nell'Unione*, COM (2021) 823 final del 22 dicembre 2021.

<sup>59</sup> Su cui v. DOURADO, *The EC Proposal of Directive on a Minimum Level of Taxation in Light of Pillar Two: Some Preliminary Comments*, in *Intertax*, 2022, 200-204.

dei GAFAs risultano ancora aperti, sia per le ragioni già esposte in merito alle iniziative G20/OCSE (e alle riserve espresse dagli Stati Uniti nei riguardi della futura convenzione multilaterale), sia per le possibili incertezze riflesse sul sistema fiscale internazionale dai recenti eventi bellici<sup>60</sup>.

---

<sup>60</sup> DOURADO, *The World Split in Two and the Future of the International Tax System*, in *Intertax*, 2022, 482-483.

# DAL RULING INTERNAZIONALE ALLA COOPERATIVE COMPLIANCE: UNA LETTURA DI SISTEMA DEL FISCO “SU MISURA”

*Giuseppe Melis\**

ABSTRACT: L'articolo, delineato il contesto teorico nel quale si colloca il tema del Fisco “su misura” e proposta una classificazione sistematica degli strumenti ed istituti previsti per favorire l'adempimento spontaneo e il dialogo tra contribuente ed Amministrazione finanziaria con i relativi effetti premiali, si sofferma sulla giustificazione costituzionale della disciplina generale e derogatoria prevista per il sistema “su misura”, giungendo alla conclusione della conformità dell'attuale sistema ai principi costituzionali ed anzi della possibilità di ulteriormente potenziarlo sia mediante un ulteriore intervento sui profili sanzionatori, sia con misure premiali ulteriori tra cui un significativo allentamento dei vincoli alle compensazioni che il rapporto di fiducia instaurato certamente giustifica.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Gli strumenti ed istituti per favorire l'adempimento spontaneo e il dialogo: classificazione sistematica e le relative premialità. – 3. Il sistema “su misura” (interpelli, accordi preventivi, adempimento collaborativo) e la giustificazione costituzionale della disciplina generale e derogatoria. – 3.1. Linee di indirizzo del sistema tracciato ed eterogeneità degli effetti premiali. – 3.2. Fondamento della risposta “su misura”. – 3.3. Risposta “su misura” ed effetti nei confronti di terzi. – 3.4. Sul fondamento del *revirement*, sul suo effetto solo *pro-futuro* e sulle ipotesi di sua esclusione. – 4. Questioni di rinuncia preventiva al controllo. – 5. Conclusioni.

## 1. *Introduzione*

Il tema che dobbiamo affrontare, quello del Fisco “su misura” sul versante dell'attuazione del rapporto impositivo<sup>1</sup>, si inquadra nel più ampio contesto dei rap-

---

\* Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università “LUISS Guido Carli” di Roma.

<sup>1</sup> V'è, infatti, un Fisco su “misura” di tipo “sostanziale”, sempre più accentuatosi in questi ultimi anni, che si correla ai trattamenti differenziati riservati a determinati soggetti e di cui le misure “attrattive” dei soggetti non residenti costituiscono l'esempio più evidente. Su questo tema e i rela-

porti tra “autorità” e “consenso” e del progressivo abbandono, da parte del legislatore tributario italiano dell’ultimo ventennio, della risalente visione inquisitoria del rapporto Fisco-contribuente a favore di una progressiva partecipazione di quest’ultimo al procedimento e, più in generale, di un rapporto complessivamente improntato al principio di collaborazione e buona fede, sanciti dall’art. 10, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>2</sup>; principi che costituiscono esplicitazione, a loro volta, dei principi di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione di cui all’art. 97 Cost.<sup>3</sup>.

Si tratta, come noto, di due diversi termini che vengono trattati dal legislatore dello Statuto quale espressione di una endiadi e che devono informare lo svolgimento delle attività di amministrazione finanziaria e contribuente nei loro reciproci rapporti<sup>4</sup>. L’Amministrazione finanziaria deve comportarsi in modo traspa-

---

tivi profili costituzionali, si v. PEVERINI, *Sulla legittimità costituzionale dell’art. 24bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, in: *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 683 ss.; MASTELLONE, *Il ventaglio dei regimi fiscali per attrarre soggetti ad “alta capacità” intellettuale, sportiva e... contributiva: pianificazione successoria e compatibilità con le regole europee*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 40 ss.; PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, II<sup>a</sup> ed., Torino, 2019, 93.

<sup>2</sup> Sul principio di buona fede, si v. i due lavori monografici di LOGOZZO, *L’ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002 e di TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, il quale rileva che «la buona fede oggettiva è un dovere di comportamento e, più in particolare, un obbligo di condotta corretta, leale, solidale, onesta, una regola di cooperazione e di rispetto del reciproco affidamento», la quale «può, dunque, essere considerata in endiadi con la collaborazione ed, anzi, quest’ultima appare ricompresa nel più ampio dovere di correttezza» (12).

<sup>3</sup> Rileva TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, cit., 22, la «palese attitudine dell’art. 97 Cost. a costituire il fondamento del dovere di buona fede oggettiva dell’azione amministrativa, giacché la lealtà e la correttezza della condotta integrano nella concreta azione amministrativa quei valori di cui la pubblica amministrazione deve farsi prima interprete e portatrice. Il dato normativo statutario esplicita, dunque, la connessione tra l’art. 97 Cost. e il principio di buona fede che ne costituisce attuazione».

<sup>4</sup> La giurisprudenza di legittimità ha assegnato funzione di interpretazione adeguatrice ai principi di collaborazione e buona fede di cui all’art. 10, comma 1, dello Statuto, quale declinazione di quelli costituzionali di buon andamento e imparzialità dell’amministrazione pubblica. È sufficiente richiamare al riguardo, tra le tante, la recente sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione 31 gennaio 2020, n. 2320, che, nell’esaminare la questione dei sistemi di garanzia del credito erariale, ha affermato il carattere immanente del principio di collaborazione e buona fede e la relativa sua idoneità ad orientare la stessa interpretazione sistematica degli istituti nel diritto tributario, sì da escludere, nella specie, la tesi interpretativa volta ad una duplicazione delle garanzie. Dice espressamente la richiamata sentenza che tale tesi si porrebbe «in contrasto col principio di collaborazione e buona fede che, a norma del richiamato art. 10, comma 1, dello Statuto deve invece improntare ogni rapporto tra ente impositore e contribuente». La violazione del dovere di buona fede può essere invocata sia dal contribuente, sia dall’amministrazione: così, per un verso, secondo Cass. n. 3559/2009, esiste un dovere per l’Amministrazione finanziaria di informare il contribuente delle variazioni organizzative che modifichino il soggetto attivo del rapporto giuridico; e, per l’altro verso, secondo Cass. n. 5358/2006, il contribuente non può avvalersi dell’indicazione in dichiarazione di una sede diversa da quella effettiva onde eccepire l’incompetenza territoriale dell’Ufficio che ha emesso l’accertamento, il quale aveva peraltro proceduto ad inoltrare al contribuente un questionario *ad hoc* rimasto inavaso. Evi-

rente, corretto, non contraddittorio, non discontinuo, anche informando il contribuente tempestivamente di elementi che potrebbero pregiudicarne i diritti o esigendo solo la documentazione di cui esso ragionevolmente sia in possesso; così come, a sua volta, il contribuente è tenuto ad un «*generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad es., comportamenti capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da abuso di diritto e/o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria*»<sup>5</sup>.

Per quanto qui di interesse, il principio di collaborazione e buona fede si riflette sullo schema tradizionale del rapporto tra contribuenti e Fisco, che vede tipicamente l'Amministrazione Finanziaria vigilare *ex post* sul corretto assolvimento degli obblighi tributari posti a carico dei contribuenti, – relazione definita dalla dottrina internazionale come “adempimento di base” (c.d. “*basic relationship*”) – rivelatosi tuttavia in concreto scarsamente efficace ai fini della promozione dell'adempimento spontaneo degli obblighi tributari (c.d. “*tax compliance*”), proprio in quanto privo di adeguati strumenti normativi per favorire il dialogo tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti<sup>6</sup>. Al tempo stesso, nella materia tributaria il dovere di buona fede ha trovato ampio riconoscimento nel divieto di *venire contra factum proprium*, risolvendosi così il tema della buona fede c.d. “oggettiva” principalmente nella questione relativa alla tutela dello “stato soggettivo” di affidamento del cittadino che abbia riposto fiducia nella condotta dell'Amministrazione finanziaria, la quale, con un comportamento contraddittorio, la abbia poi tradita<sup>7</sup>.

Vedremo, tuttavia, che il passaggio dal sistema inquisitorio al sistema partecipato e il principio di collaborazione e buona fede non sono da soli sufficienti a spiegare il fondamento di quegli istituti preposti alla *tax compliance* e al dialogo, che andremo adesso a tratteggiare nei loro elementi essenziali, i quali costituiscono in buona parte frutto della profonda riflessione svolta nell'ambito della legge delega n. 23/2014<sup>8</sup> e dei relativi decreti attuativi, oltretutto della legge di stabilità

---

denzia al riguardo TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, cit., 70, che il principio di buona fede può svolgere anche una funzione integrativa, «*imponendo all'amministrazione, in relazione alle specifiche esigenze del caso concreto, un comportamento conforme a correttezza*», in cui rilevano gli «*standards di comportamento che ci si deve attendere dalle parti di un rapporto in un dato contesto storico-sociale*».

<sup>5</sup> Cass. n. 17576/2002, la quale ha inoltre attribuito alle norme statutarie natura di «*principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributario*» e di «*criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme*» (così anche Corte cost., sentenza n. 216/2004).

<sup>6</sup> Si vedano le conclusioni della Corte dei conti nell'ambito della “Indagine sugli effetti dell'azione di controllo fiscale in termini di stabilizzazione della maggiore *tax compliance*” richiamate da CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento tributario alla compliance*, Padova, 2017, 6.

<sup>7</sup> Come osserva TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, cit., 13.

<sup>8</sup> In particolare, si v. l'art. 6, rubricato «*Gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoring, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpellati*», a mente del quale: «*1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di*



per il 2015 (n. 190/2014), per riformare l'ordinamento tributario italiano nella direzione di una maggiore attrattività per gli investimenti economici<sup>9</sup>, incrementandone il livello di certezza e di stabilità e tutelando nella misura più ampia possibile l'affidamento del contribuente anche tramite un rilevante rafforzamento, in talune specifiche circostanze, dell'autovincolo che deriva per l'Amministrazione finanziaria dalle sue indicazioni.

## 2. *Gli strumenti ed istituti per favorire l'adempimento spontaneo e il dialogo: classificazione sistematica e le relative premialità*

**2.1.** Nell'ottica di favorire l'adempimento spontaneo ("tax compliance") e il dialogo, riducendo la conflittualità tra le parti, diversi sono stati gli istituti oggetto di recenti ed incisivi interventi normativi, talvolta rivolti nei confronti della generalità dei contribuenti, altre volte indirizzati ad una cerchia ristretta, da cui appunto l'espressione del Fisco "su misura", di cui dovremo specificamente occuparci.

Mi pare che questi istituti siano ordinabili in tre gruppi.

---

*maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche. 2. Il Governo è altresì delegato a prevedere, nell'introduzione delle norme di cui al comma 1, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell'articolo 8 e ai criteri di limitazione e di esclusione della responsabilità previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata. 3. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni per revisionare e per ampliare il sistema di tutoraggio al fine di garantire una migliore assistenza ai contribuenti, in particolare a quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, per l'assolvimento degli adempimenti, per la predisposizione delle dichiarazioni e per il calcolo delle imposte, prevedendo a tal fine anche la possibilità di invio ai contribuenti e di restituzione da parte di questi ultimi di modelli precompilati, nonché al fine di assisterli nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese. 4. Nell'introduzione delle norme di cui al comma 3 il Governo prevede l'istituzione di forme premiali, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che aderiscano ai sistemi di tutoraggio».*

<sup>9</sup>Sul ruolo centrale svolto dal grado di certezza di un sistema fiscale nelle scelte di investimento delle imprese e sui risultati del recente sondaggio "Riforma Italia" realizzato da EY insieme con SWG e Luiss Business School che collocano il riordino della tassazione al primo posto «quando si tratta di rendere competitiva e attrattiva l'Italia per gli investitori internazionali», SEVERINO, *Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR*, in *Rass. trib.*, 2022, 465. Da ultimo, sulla «incertezza che deriva dalle frequenti modifiche – talvolta poco coerenti tra loro e nel tempo, e con effetti retroattivi – e dalle discontinuità negli orientamenti interpretativi e giurisprudenziali» e sul serio ostacolo all'attività economica che ciò rappresenta, si v. le Considerazioni finali del Governatore della Banca d'Italia del 31 maggio 2022, 13-14.

**2.2.** Un primo gruppo è costituito da quegli istituti finalizzati a consentire la respipiscenza del contribuente, anche a seguito dell'attivazione di un controllo che abbia evidenziato potenziali criticità, e così da un lato agevolare la *compliance ex post* e dall'altro indirizzare le forze, necessariamente limitate, di cui l'Amministrazione finanziaria dispone, verso situazioni a maggiore rischio.

In questa ottica si situano, a livello generalizzato, le c.d. "comunicazioni preventive", previste dall'art. 1, commi 634 ss., legge n. 190/2014 al fine di segnalare eventuali anomalie risultanti dall'incrocio tra la posizione fiscale dei contribuenti e i dati di cui l'Amministrazione finanziaria dispone, e ciò anche prima della scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni fiscali. Viene pertanto richiesto al contribuente di fornire ulteriori chiarimenti ovvero di ravvedersi spontaneamente, prima dell'avvio di una vera e propria attività di controllo fiscale. In tal modo, l'Amministrazione finanziaria può concentrare l'attività di vero e proprio accertamento nei soli confronti di quei contribuenti che non agiscono né in un senso, né nell'altro.

A tali indicate "comunicazioni preventive" si lega essenzialmente l'avvenuto ampliamento dei termini e delle modalità per fruire del ravvedimento operoso per effetto della medesima legge n. 190/2014, che ha rimosso sia gli originari limiti temporali, sia la limitazione delle cause preclusive connesse all'attività di verifica da parte della Guardia di finanza o dell'Amministrazione finanziaria, e ciò proprio al dichiarato fine di favorire, mediante la rimozione di siffatte preclusioni, nuove forme di comunicazione e collaborazione tra contribuente e Agenzia delle Entrate<sup>10-11</sup>.

Nella stessa direzione si è mosso l'intervento sul sistema sanzionatorio penale per tenere (anche) conto della respipiscenza del reo e del pagamento del debito tributario prima dell'avvio del dibattimento, ora sul piano delle cause di non punibilità, ora infine su quello dell'applicazione di attenuanti ad effetto speciale. Anche qui lo scopo è di stimolare, agevolandola, una *tax compliance ex post*, vuoi spontanea, vuoi indotta dall'attività istruttoria o di accertamento già avviata del Fisco<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Sul punto, si v. CORDEIRO GUERRA, *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"*, in *Corr. trib.*, 2015, 325 ss.; PIZZONIA, *Il ravvedimento 2.0, tra deflazione del contenzioso, fiscalità negoziata e cripto-condonismo. Prime note*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, 72 ss.

<sup>11</sup> In tale prospettiva, l'art. 1, commi 637 ss., legge n. 190/2014 ha soppresso, con effetto dal 1° gennaio 2016, sia l'acquiescenza "rinforzata" (art. 15, comma 3, d.lgs. n. 218/1997); sia l'adesione al processo verbale di constatazione (d.l. n. 112/2008, che aveva introdotto il comma 1-*bis* all'art. 5, d.lgs. n. 218/1997); sia, infine, l'adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio (d.l. n. 185/2008, che aveva introdotto l'art. 5-*bis* al d.lgs. n. 218/1997). Nei due ultimi casi, come osserva CARINCI, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*, in *Fisco*, 2014, 4340 ss., si trattava, in sostanza, anche di forme di "acquiescenza", comportando essi l'accettazione integrale da parte del contribuente delle richieste dell'Ufficio. La soppressione di tali istituti si collega, dunque, proprio al potenziamento del ravvedimento operoso, esperibile, come detto, senza più limiti temporali e con preclusioni "procedimentali" attenuate.

<sup>12</sup> Sul punto, sia consentito rinviare a MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, 589 ss.

**2.3.** Un secondo gruppo riguarda quegli istituti, di varia natura, finalizzati a consentire al singolo contribuente di acquisire una certezza anticipata sulla correttezza dei propri comportamenti fiscali, con effetti vantaggiosi, variamente declinati, per chi abbia deciso di avvalersene (dunque, appunto, “su misura”).

In primo luogo, la disciplina degli interpelli che, per effetto della riforma del 2015, ha visto l'estensione a tutte le sue possibili forme della sanzione di nullità degli atti impositivi emessi in difformità dalla risposta resa al contribuente, nonché la previsione dell'interpello “rafforzato” per i c.d. “nuovi investimenti”, tale da precludere finanche il *revirement* sin quando non mutino le circostanze di fatto e di diritto sulla cui base esso è stato reso. Entriamo dunque nel campo della *tax compliance* “*ex ante*”, volta a favorire quei comportamenti “prudenziali” del contribuente che si procura, in anticipo, il parere “su misura” dell'Amministrazione finanziaria sui profili fiscali di determinati atti o operazioni, al fine di prevenire ogni possibile futuro contenzioso.

Nella stessa direzione, ma con una ancora maggiore intensità di “dialogo” e di rapporto con il “fatto”, si pone l'istituto degli accordi preventivi per le imprese ad attività internazionale, già disciplinato, con la diversa denominazione di *ruling* internazionale, dall'art. 8, d.l. n. 269/2003 e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004, e riformato (e ridenominato) dal d.lgs. n. 147/2015 con confluenza della relativa disciplina nel nuovo art. 31-ter, d.p.r. n. 600/1973. Si tratta di un istituto teso anch'esso a realizzare una forma di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, in particolare per le c.d. “imprese con attività internazionale” sia residenti che non residenti nel territorio dello Stato<sup>13</sup>, in cui il soggetto interessato deve sempre prospettare il caso con-

---

<sup>13</sup> Con riferimento alle imprese residenti, si specifica che possono accedervi le imprese che si trovano nelle condizioni di cui al comma 7 dell'art. 110 TUIR: si tratta delle imprese che pongono in essere operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Sono inoltre incluse le società il cui patrimonio, fondo o capitale è partecipato da soggetti non residenti oppure che partecipano al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti, nonché le imprese che abbiano corrisposto a soggetti non residenti o percepito dagli stessi dividendi, interessi o royalties. Per quanto concerne le imprese non residenti, sono abilitate al *ruling* internazionale solo quelle che hanno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Oggetto di interpello possono essere, sia pure a titolo non tassativo: 1. la determinazione del valore normale delle operazioni infragruppo (c.d. “*transfer pricing*”); 2. il trattamento fiscale di dividendi, interessi o *royalties* e di altre componenti reddituali internazionali in entrata o in uscita dal territorio dello Stato; 3. la valutazione preventiva, alla luce della normativa interna e convenzionale, della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato da parte di un'impresa non residente; 4. il trattamento fiscale di altri componenti reddituali in entrata o in uscita dal territorio dello Stato; 5. l'attribuzione alle stabili organizzazioni (italiane od estere, rispettivamente di soggetti non residenti e di soggetti residenti) di utili o perdite; 6. l'individuazione del valore d'ingresso e uscita dei beni dell'impresa che trasferisce la propria residenza in o dall'Italia. Ai sensi dell'art. 1, commi da 37 a 45, legge n. 190/2014, la procedura di *ruling di standard internazionale* si applica altresì ai titolari di reddito di impresa che esercitano l'opzione per il c.d. *Patent box*, al fine di accedere ai vantaggi fiscali che siffatto regime comporta.

troverso, illustrando la soluzione che intende adottare sul piano applicativo della normativa di riferimento prescelta. Tuttavia, diversamente dall'interpello, esso dà vita ad un contraddittorio e il suo (possibile, ma non necessitato) esito finale sfocia nella stipula di un "accordo" tra il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate ed il contribuente, il quale investe di regola anche il profilo quantitativo della pretesa (ad es., il valore di TP, il valore dei beni in ingresso, gli utili o perdite attribuibili alla stabile organizzazione). L'aspetto della *compliance* è dunque qui ancor più accentuato rispetto agli interpelli, che al più possono provocare la richiesta di integrazioni istruttorie.

Il beneficio dell'accordo consiste, così come nell'interpello nuovi investimenti, nel suo effetto vincolante sin quando non sopravvengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto, sia pure per un periodo di tempo limitato, vale a dire per il periodo d'imposta nel corso del quale esso è stipulato e per i quattro periodi d'imposta successivi<sup>14</sup>. È peraltro possibile far retroagire l'accordo fino all'annualità di presentazione dell'istanza (*roll-back*), provvedendo al ravvedimento senza applicazione di sanzioni.

Diversamente dall'interpello "nuovi investimenti", nel caso degli accordi preventivi il rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria non si risolve tuttavia con la conclusione dell'accordo, ma prosegue per verificare che quanto in esso previsto sia rispettato e che i presupposti di fatto o di diritto non siano eventualmente mutati. A tale proposito, il contribuente deve, da un lato, predisporre e mettere a disposizione dei competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate la documentazione e gli elementi informativi; dall'altro lato, deve consentire l'accesso dei funzionari degli uffici dell'Agenzia delle Entrate presso la sede di svolgimento delle attività. Se a seguito di tali attività dovesse accertarsi che le condizioni di fatto o di diritto sono mutate, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate invita l'impresa per la sottoscrizione della modifica dell'accordo. Se non si addiuvano ad una comune decisione sulla revisione dell'accordo, l'accordo si intende privo di efficacia. La modifica dell'accordo può essere richiesta anche dall'impresa con istanza motivata da inoltrarsi in plico senza busta a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento.

**2.4.** Un terzo gruppo riguarda, infine, quegli istituti che si sostanziano in forme di "monitoraggio", sia pure di natura eterogenea, talvolta generalizzato, altre

---

<sup>14</sup> Sulla nullità di un eventuale accertamento emesso con riferimento alle questioni oggetto dell'accordo, poiché emesso in carenza di potere, e ciò nonostante l'art. 31-ter non ne commini espressamente la nullità, ZIZZO, *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese*, in *Corr. trib.*, 2019, 66 ss. Sull'invalidità dell'atto impositivo emesso in violazione dell'accordo, v. GRANDINETTI, *Interlocuzioni e accordi nell'adempimento collaborativo*, cit., 72. Al tempo stesso, però, l'accordo "vincola" anche il contribuente, nei cui confronti l'Amministrazione può procedere ad accertamento in relazione a quanto definito in sede di accordo: vedi GRANDINETTI, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 686.

volte “su misura”, anch’esse accompagnate da effetti “premiali” e fondamentalmente riconducibili alla c.d. *compliance ex ante*.

In primo luogo, la dichiarazione “precompilata” in cui è il Fisco che “propone” la dichiarazione al contribuente sulla base dei dati in suo possesso, con significative ricadute sul piano dei controlli c.d. “formali” *ex art. 36-ter, d.p.r. n. 600/1973*, che vengono preclusi (fermo il controllo della sussistenza delle condizioni soggettive per beneficiarne) ove il contribuente accetti la dichiarazione senza modifiche ovvero (anche per il tramite del suo sostituto di imposta) apporti modifiche che non incidono sulla determinazione del reddito o dell’imposta; oppure se, pur apportando modifiche, il contribuente si avvalga di un CAF o di un professionista abilitato i quali, apponendo il visto di conformità sulla dichiarazione, saranno essi stessi destinatari dei controlli e responsabili del pagamento di una somma all’importo del 30% delle sanzioni che sarebbero state richieste al contribuente, il quale sarà invece tenuto al pagamento di tributi ed interessi (tutelando così in parte il legittimo affidamento dei contribuenti che si affidano ai CAF).

In secondo luogo, i c.d. “indici sintetici di affidabilità” che hanno sostituito per effetto di quanto disposto dal d.l. n. 193/2016 gli studi di settore e che costituiscono un tentativo di estendere la *tax compliance* alla generalità delle imprese piccole e medio-piccole mediante la sostituzione dei ricavi di congruità con un indice di “affidabilità fiscale” del contribuente, dove il raggiungimento di un determinato livello di *compliance* – misurato su un arco temporale di 8 anni – dà accesso ad un regime premiale. L’Agenzia delle Entrate comunica al contribuente il risultato dell’analisi, quale incentivo al miglioramento della posizione di affidabilità raggiunta.

Così facendo, gli indici statistici non vengono più utilizzati, come in passato, per determinare il reddito in via presuntiva, bensì per consentire all’Amministrazione finanziaria di conoscere meglio la singola impresa, di “monitorarla” nel tempo, e a quest’ultima di poter migliorare la propria affidabilità fiscale: in altri termini, collocandosi ancor più decisamente, stavolta sul piano della piccola impresa, nella nuova filosofia della *tax compliance*.

Infine, vi è il vero e proprio regime di adempimento cooperativo (*cooperative compliance*), che affonda le sue radici nella riflessione svolta in sede OCSE, sia nel rapporto del 2008 sul ruolo degli intermediari nell’ambito della pianificazione fiscale aggressiva, in cui vengono individuati taluni punti fondamentali su cui costruire un nuovo tipo di rapporto tra contribuenti e Fisco, basato sulla fiducia reciproca e caratterizzato da una cooperazione rafforzata tra di essi (c.d. “*enhanced relationship*”) <sup>15</sup>; sia nel rapporto pubblicato nel 2013 dal Forum OCSE sull’am-

---

<sup>15</sup> Secondo l’OCSE, è in primo luogo auspicabile che l’Amministrazione Finanziaria approfondisca la comprensione delle usuali modalità di svolgimento dell’attività d’impresa nei vari settori, al fine di distinguere i comportamenti corretti da quelli anomali e, quindi, potenzialmente a rischio di

ministrazione fiscale e relativo alla concreta implementazione del nuovo modello di cooperazione tra Fisco e contribuente basato sulle “linee guida” elaborate nel Rapporto del 2008, in cui il termine “*enhanced relationship*” viene sostituito con quello di “*cooperative compliance*”, per descrivere in maniera più accurata l’obiettivo da raggiungere (la “*tax compliance*”) ed il mezzo attraverso cui raggiungerlo (“*cooperation*”). In tale studio si rileva peraltro che i 24 Stati membri dell’OCSE oggetto di analisi avevano già sviluppato e/o implementato un modello di “*cooperative compliance*” in linea con i principi fissati nel rapporto del 2008<sup>16</sup>.

Ebbene, l’Italia, con l’obiettivo di «*promuovere l’adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale*», ha introdotto con il d.lgs. n. 128/2015 il c.d. “regime dell’adempimento collaborativo”, ossia un regime opzionale sostanzialmente in linea con i corrispondenti regimi previsti in altri Paesi OCSE, rivolto ad una platea di soggetti inizialmente molto ristretta, ma che si sta progressivamente ampliando. Se, infatti, in fase di prima attuazione era richiesto un volume di affari non inferiore a dieci miliardi di euro (oppure ad un miliardo di euro, per quei soggetti che nel corso del 2013 avevano aderito al progetto pilota sul regime in questione promosso dall’Agenzia delle Entrate), il limite è stato successivamente ridotto a 5 mld e poi, con il d.m. 8 febbraio 2022, portato, per gli anni 2022-2024, a un miliardo di euro, oltre ad ammettervi – con una potenzialità espansiva notevolissima – sia quei soggetti che abbiano ottenuto un interpello sui nuovi investimenti, sia quelli che abbiano aderito al c.d. “gruppo IVA”.

È peraltro necessario che la società che intenda aderire a tale regime abbia istituito un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. “*risk management*”), che prende il nome di “*Tax Control Framework*” (TCF). In questa prospettiva, infatti, la controversia fiscale rappresenta un costo, anche in termini di certezza, per la grande impresa che, conseguentemente, adotta una serie

---

evasione fiscale. Inoltre, l’attività amministrativa dovrebbe essere improntata ai canoni di imparzialità, proporzionalità, trasparenza e reattività. Il comportamento virtuoso da parte dell’Amministrazione Finanziaria dovrebbe di conseguenza favorire l’adempimento spontaneo dei contribuenti, i quali, a loro volta, dovrebbero impegnarsi a comunicare tempestivamente al Fisco le potenziali criticità connesse al trattamento fiscale delle operazioni già effettuate o da effettuare, nell’ambito di un più ampio rapporto trasparente e leale nei confronti dell’Amministrazione. In tale prospettiva, anche gli “intermediari fiscali” (ad es., banche, consulenti, ecc.) assumono un ruolo importante, in quanto potenzialmente in grado di fornire ai propri clienti prodotti di pianificazione fiscale aggressiva, sicché occorre promuovere altresì un sistema di cooperazione rafforzata tra Amministrazione Finanziaria e i suddetti intermediari, che dovrebbero collaborare con il Fisco per favorire la “*tax compliance*” dei propri clienti. Le attività di verifica fiscale più “invasive” dovrebbero pertanto essere rivolte nei confronti dei soli contribuenti ed intermediari fiscali che non aderiscono a forme di “cooperazione rafforzata”.

<sup>16</sup> Per una panoramica, anche comparatistica, sul tema, si v. TAMBURRO, *Nuove prospettive nel rapporto tra fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. “tax assurance”*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 938 ss.

di misure per prevenire il “rischio fiscale”; e sui processi di *audit* interno, condivisi con l’Amministrazione finanziaria, quest’ultima può a sua volta fare affidamento<sup>17</sup>. Si tratta, più in generale, di un regime che si inquadra nella prospettiva della c.d. “*Corporate Social Responsibility*” (CSR), idonea a promuovere, a tutti i livelli aziendali, una cultura dei valori di trasparenza, correttezza, onestà e rispetto delle regole e che si traduce anche nella gestione *ex ante* del c.d. “rischio fiscale” con uno dei suoi principali *stakeholders* (il Fisco) e con ricadute positive dell’avvenuta minimizzazione del rischio fiscale sia tutti gli altri *stakeholders*, sia, più in generale, sullo stesso mercato, con effetti positivi sugli investimenti di lungo periodo<sup>18</sup>.

Diversi sono i benefici derivanti dall’adesione al suddetto regime e dalla interlocuzione costante e preventiva che esso comporta.

In primo luogo, è espressamente previsto che il controllo fiscale, quale «*comune valutazione delle situazioni suscettibili di generale rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni*», possa essere effettuato, di comune accordo tra Fisco e contribuente, anche prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali. In tal modo, attraverso l’inversione delle fasi che caratterizzano il tradizionale rapporto d’imposta, si raggiunge un elevato livello di certezza giuridica, poiché sia *l’an* che il *quantum* dell’obbligazione tributaria di una o più operazioni vengono definiti e meglio individuati *ex ante* anziché *ex post*. Con l’art. 5 del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia del 26 maggio 2017, prot. 101573, è stato previsto che l’interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto si attui, a seconda dei casi, attraverso un parere motivato, un processo verbale di constatazione o una formalizzazione all’interno del c.d. “accordo di adempimento collaborativo”, mentre con l’art. 2.2. si è disposto che «*Le posizioni espresse dall’Agenzia delle entrate all’esito delle interlocuzioni costanti e preventive vincolano l’Amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese, salvo quanto stabilito dal-*

---

<sup>17</sup> Sussistono obblighi in capo ad entrambe le parti. I contribuenti che aderiscono al regime devono comunicare tempestivamente all’Agenzia delle Entrate i rischi di natura fiscale e, in particolare, le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva. Essi devono impegnarsi a rispondere alle richieste dell’Agenzia delle Entrate nel più breve tempo possibile e a promuovere una cultura aziendale improntata ai principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria. L’Agenzia delle Entrate ha a sua volta obblighi per la maggior parte “speculari” a quelli imposti ai contribuenti. All’obbligo di *disclosure* degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva posto a carico dei contribuenti, ad esempio, fa da contraltare l’impegno dell’Agenzia delle Entrate a pubblicare sul proprio sito internet gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva. L’Agenzia delle Entrate deve inoltre procedere alla valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità, del sistema di controllo interno del rischio fiscale adottato dal contribuente, proponendo gli interventi eventualmente necessari al fine dell’ammissione o della permanenza nel regime.

<sup>18</sup> Sul punto, diffusamente, MARINO, *La Corporate Tax Governance quale nuovo approccio culturale nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in MARINO (a cura di), *Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d’impresa*, Milano, 2018, 4 ss.; FAZIO, *L’interpello tributario nella prospettiva della responsabilità sociale d’impresa*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 542 ss.

*l'articolo 9, comma 1, secondo periodo, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016, in materia di interpello abbreviato»; analogo vincolo – «salvo mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto» – viene previsto per l'ipotesi di formalizzazione mediante un “accordo di adempimento collaborativo”. È peraltro interessante osservare sin d'ora che un simile effetto preclusivo è stato previsto da un provvedimento direttoriale e non direttamente dalla legge istitutiva.*

Per quanto riguarda le istanze di interpello provenienti dai soggetti che aderiscono al regime in questione, se ne è prevista una trattazione più celere, in quanto l'Agenzia delle Entrate deve comunicare la propria risposta al contribuente entro 45 giorni dalla presentazione dell'istanza e può effettuare anche uno o più accessi presso la sede del contribuente per assumere elementi utili per la risposta. Nel caso in cui il contribuente non si uniformi alla risposta resa dall'Agenzia delle Entrate, esso ha l'obbligo di comunicare ad essa tale circostanza, mentre ove vi si adegui resta ferma la sanzione di nullità di qualsiasi atto che contraddica la risposta<sup>19</sup>. Dunque, le risposte alle interlocuzioni costanti e preventive beneficiano di una “stabilità” maggiore di quelle derivanti dagli interpelli “abbreviati” resi nell'ambito della procedura, verosimilmente in quanto si inquadrano in una forma di contraddittorio che rafforza ulteriormente il profilo dell'affidamento del contribuente ed esclude ogni forma di silenzio-assenso<sup>20</sup>. Vero è, tuttavia, che l'effetto rafforzato dell'interpello è previsto nell'interpello “nuovi investimenti”, che pure non prevede alcuna forma di interlocuzione costante.

Una disciplina di favore è altresì prevista qualora il contribuente, dopo aver preventivamente richiesto all'Agenzia delle Entrate un parere in merito al regime fiscale applicabile ad una determinata operazione o comunque abbia rappresentato i rischi, non si adegui alla soluzione proposta dal Fisco. In tal caso, le sanzioni applicabili sono ridotte alla metà, non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale e, infine, la loro riscossione è sospesa sino alla definitività dell'accertamento. Attraverso questa disciplina, il legislatore ha inteso premiare il comportamento trasparente del contribuente che, in un'ottica di leale collaborazione, procede spontaneamente ad informare in via anticipata l'Amministrazione finanziaria della volontà di porre in essere una determinata operazione<sup>21</sup>. Resta

---

<sup>19</sup> Una disciplina speciale è prevista nel caso di risposta tardiva o rettificativa, che non dà luogo all'applicazione di sanzioni: v. GRANDINETTI, *Interlocuzioni e accordi nell'adempimento collaborativo*, in GUIDARA (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, Pisa, 2020, 69; CANNAS-GRANDINETTI, *From Tax Rulings to Co-operative Compliance: A New Deal Between the Taxpayer and the Italian Tax Administration?*, in HEIN-RUSSO (eds), *Co-operative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme*, Alphen aan den Rijn, 2020, 132.

<sup>20</sup> GRANDINETTI, *Interlocuzioni e accordi nell'adempimento collaborativo*, cit., 75.

<sup>21</sup> La disciplina attuativa è stata prevista con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 101573/2017, che ha disciplinato analiticamente i doveri dell'Agenzia e del contribuente, lo svolgimento della procedura, le cause di esclusione dal regime, le competenze per i controlli e le attività relative al regime medesimo. A tale ultimo fine, è stato peraltro istituito un ufficio *ad hoc* (“Cooperative compliance”) presso la Direzione centrale Accertamento avente competenze esclusive



fermo che l'adeguamento al parere da "comune valutazione", se non garantisce gli effetti vincolanti dell'interpello, deve comunque assicurare la non debenza di sanzioni ed interessi ai sensi dell'art. 10, comma 2, legge n. 212/2000. Non sono invece previste conseguenze premiali dell'adesione al regime sul versante penale tributario<sup>22</sup>.

Infine, quale ultimo vantaggio, per le istanze di rimborso relative alle imposte dirette ed indirette presentate dai contribuenti che aderiscono al regime in commento non deve essere presentata alcuna garanzia.

### 3. Il sistema "su misura" (interpelli, accordi preventivi, adempimento collaborativo) e la giustificazione costituzionale della disciplina generale e derogatoria

#### 3.1. Linee di indirizzo del sistema tracciato ed eterogeneità degli effetti premiali

Dal sistema così tracciato, emergono tre linee di indirizzo, tra loro variamente intrecciate:

i) la prima, consistente nella possibilità riconosciuta al contribuente di essere quanto più possibile *compliant ex ante*, "affidandosi" alla stessa Amministrazione finanziaria (interpello, interpello nuovi investimenti, accordi preventivi); sicché ove dovessero emergere in un momento successivo profili di *non compliance*, questi non sarebbero di regola riconducibili alla volontà di essere *non compliant*;

ii) la seconda, consistente nell'incentivare *ex post* l'emersione più o meno spontanea dell'imposta dovuta, così che l'Agenzia delle Entrate possa indirizzare o concentrare la vera e propria attività di accertamento nei confronti di quei soli soggetti che non intendano collaborare o ravvedersi (comunicazioni preventive);

iii) la terza, consistente nel dare vita a rapporti più "strutturati", vuoi nella forma della proposta di dichiarazioni "precompilate" derivanti dai dati stabilmente acquisiti dall'Amministrazione finanziaria, vuoi nella forma della misurazione periodica del livello di "affidabilità" del contribuente, vuoi infine nella forma più evoluta dell'adempimento collaborativo.

In tutte e tre le ipotesi, il rapporto tra il Fisco e i contribuenti che collaborano in modo leale nell'ambito del procedimento di accertamento intende fondarsi,

---

sulla gestione del regime e sui poteri di controllo e verifica delle dichiarazioni, e si è prevista la figura del c.d. "funzionario di riferimento" incaricato di gestire le interazioni con il contribuente ammesso al regime.

<sup>22</sup> Su questa problematica, vedi GIANONCELLI-RONCO, *La gestione del rischio fiscale*, in CERRATO (a cura di), *Impresa e rischio. Profili giuridici del risk management*, Torino, 2019, 353 ss.

sempre di più, su una relazione di tipo “orizzontale”, restando i controlli sugli altri soggetti, caratterizzati da una maggiore “incisività”, improntati al tradizionale rapporto di tipo “verticale”.

Ciascuna di queste linee di indirizzo è peraltro caratterizzata da effetti “premiali”:

a) negli interpelli “ordinari”, la risposta vincola l’Amministrazione, ma è ammesso il *revirement* sia pure «con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell’istante»;

b) nell’interpello “nuovi investimenti”, la risposta vincola l’Amministrazione e non è ammesso il *revirement* sinché permangano le condizioni di fatto e di diritto sulla cui base essa è stata resa;

c) negli accordi preventivi, l’accordo vincola l’Amministrazione e pure non è ammesso il *revirement* sinché permangano le condizioni di fatto e di diritto sulla cui base esso è stato raggiunto;

d) nell’emersione spontanea – ma anche in quella a seguito di attività istruttorie – sono previste riduzioni, anche sensibili, delle sanzioni amministrative (ravedimento operoso) e di non punibilità o di attenuanti ad effetti speciali sul piano penale;

e) nelle dichiarazioni precompilate vi sono effetti preclusivi sui controlli formali;

f) negli indicatori sintetici di affidabilità vi sono, a seconda del punteggio ottenuto, effetti premiali sui termini di decadenza dal potere di accertamento, sui rimborsi, ecc.;

g) nell’adempimento collaborativo, si hanno i seguenti effetti premiali: *i*) il controllo anticipato da “comune valutazione”; *ii*) il divieto di *revirement* per il parere dell’Agenzia reso, nelle varie forme previste, all’esito di tale “comune valutazione” anche nella forma dell’accordo di adempimento collaborativo, salvo modifica degli elementi in fatto e in diritto; *iii*) l’abbreviazione dei termini dell’interpello che, in punto di effetti, segue comunque le regole generali, ivi compresa la possibilità di essere revocato «con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell’istante», salvi gli effetti “rafforzati” nel caso di risposta tardiva; *iv*) la disciplina sanzionatoria di favore prevista per i rischi comunicati – attraverso la presentazione di un’istanza di interpello abbreviato o di una comunicazione ai sensi dei punti 4.6. e 4.7. del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017 – “in modo tempestivo ed esauriente” all’Agenzia prima della presentazione della dichiarazione, laddove l’Amministrazione non condivide la posizione dell’impresa, riducendosi in tal caso le sanzioni alla metà, non potendo essere applicate in misura superiore al minimo edittale ed essendo la loro riscossione sospesa sino alla definitività dell’accertamento. Precisa, peraltro, la Ris. Ag. Entrate, n. 49/E/2021, che «al di fuori delle ipotesi in cui è richiesta la preventiva comunicazione degli eventi e/o operazioni che generano le singole fattispecie di rischio (i.e. “rischi fiscali significativi”), mediante lo strumento dell’interpello ab-

*breviato o delle comunicazioni di cui al punto 4.6 del Provvedimento, la predisposizione della “Mappa dei rischi”, con una chiara indicazione dei rischi fiscali, astratti e potenziali, associati ai processi e alle attività aziendali e dei controlli posti a presidio degli stessi, soddisfa il requisito della “preventiva comunicazione”, ai sensi di quanto disposto dal punto 4.5 del Provvedimento. Conseguentemente per tale tipologia di rischi, al fine di beneficiare della relativa riduzione sanzionatoria nelle ipotesi in cui l’Agenzia delle entrate non condivide la posizione assunta dall’impresa, non è necessario procedere alla preventiva comunicazione degli eventi o operazioni che generano gli stessi, ma è sufficiente che il contribuente dimostri di aver predisposto, ex ante, un sistema di controllo idoneo a intercettare, mappare e presidiare i relativi eventi generatori».* In altri termini, i rischi fiscali relativi a fattispecie escluse dai doveri di comunicazione preventiva, in quanto non rientranti nei parametri qualitativi e quantitativi concordati con il contribuente ai sensi del punto 4.4. del citato Provvedimento, si considerano comunicati se ricompresi nella “Mappa dei rischi”. In tale sede, l’Agenzia ha precisato ulteriormente che la riduzione alla metà è cumulabile con gli ulteriori istituti che consentono di graduare il carico sanzionatorio in funzione dell’effettiva gravità della condotta, quali l’art. 7, comma 4, d.lgs. n. 472/1997 («*circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione*») o l’art. 1, comma 4, d.lgs. n. 471/1997 («*quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell’imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000*»); e che il ravvedimento operoso deve prendere quale base di riferimento la sanzione ridotta alla metà o addirittura quella ulteriormente ridotta ai sensi delle dette norme di graduazione ulteriore del carico sanzionatorio.

### 3.2. Fondamento della risposta “su misura”

Tanto precisato, la prima domanda che ci dobbiamo porre è quale sia il fondamento di una risposta vincolante “su misura”: vuoi in sede di interpello *ex art. 11 legge n. 212/2000*; vuoi in sede di interpello nuovi investimenti che, rispetto agli interpellati *standard*, impedisce il *revirement* fin quando non mutino le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali esso è stato reso; vuoi in sede di accordi preventivi, che seguono la medesima logica “rafforzata” degli interpellati nuovi investimenti; vuoi, infine, in sede di *cooperative compliance*, in cui pure è previsto il divieto di *revirement* e una disciplina di favore sul piano sanzionatorio per il caso in cui il contribuente, dopo aver preventivamente richiesto all’Agenzia delle Entrate un parere in merito al regime fiscale applicabile ad una determinata operazione, non si adegua alla soluzione proposta dal Fisco.

Ora, le tesi sui fondamenti dell’efficacia vincolante dell’interpello per l’Amministrazione finanziaria sono diverse.

Per taluni, l’istituto dell’interpello costituisce espressione dei principi costituzionali di buona fede e di affidamento. Tali principi, unitamente al dovere gene-

rale di correttezza, impediscono infatti che l'Amministrazione finanziaria possa porre in essere «*comportamenti contraddittori, in pregiudizio di situazioni lato sensu di vantaggio, acquisite alla sfera giuridica del contribuente per effetto della precedente determinazione amministrativa sul rapporto concreto e personale con il soggetto passivo*»<sup>23</sup>. Esso declina dunque il «*diritto del contribuente, ad affidarsi, in situazioni di incertezza, alla preventiva conoscenza della posizione assunta dall'Amministrazione*»<sup>24</sup>, consentendo ai soggetti passivi dell'imposizione «*di ottenere certezze circa la correttezza delle proprie condotte e di orientarle in modo da evitare la piena consapevolezza che l'Ente impositore le considererà come tali*»<sup>25</sup>.

Per altri, e quale conseguenza, esso viene ritenuto realizzare anche i principi di certezza e stabilità dei rapporti giuridici, e dunque il principio di certezza del diritto, posto che la pronuncia «*cui il contribuente ritenga di attenersi, conduce a rendere certo e stabile il regime del rapporto obbligatorio*»<sup>26</sup>. Come è stato rilevato, la disciplina dell'interpello risponde «*a una scelta di politica legislativa per cui, nel settore del diritto tributario, la certezza del diritto rappresenterebbe un valore particolarmente elevato, al punto da giustificare la previsione normativa della possibilità di prevenire ogni controversia attraverso l'attivazione di un procedimento idoneo a definire ex ante la regola del caso concreto con un particolarmente intenso grado di "impegnatività", ossia di vincolo per l'amministrazione*»<sup>27</sup>.

Per altri ancora, esso va ricollegato alla stessa funzione di accertamento. La ri-

<sup>23</sup> TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 251.

<sup>24</sup> MICCINESI, *L'interpello*, in MARONGIU (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 91.

<sup>25</sup> PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 46. Si tratta di un principio che ha formato oggetto di recenti ed incisivi interventi nel diritto amministrativo, in particolare per effetto delle seguenti disposizioni introdotte nella legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo: i) l'art. 1, comma 2-bis, introdotto dal d.l. n. 76/2020, che ha ribadito, in via generale, che «*i rapporti tra il cittadino e la pubblica amministrazione sono improntati ai principi della collaborazione e della buona fede*»; ii) l'art. 2, comma 8-bis della stessa legge n. 241, introdotto dal medesimo d.l. n. 76, che ha previsto che: «*Le determinazioni relative ai provvedimenti, alle autorizzazioni, ai pareri, ai nulla osta e agli atti di assenso comunque denominati, adottate dopo la scadenza dei termini di cui agli articoli 14-bis, comma 2, lettera c), 17-bis, commi 1 e 3, 20, comma 1, ovvero successivamente all'ultima riunione di cui all'articolo 14-ter, comma 7, nonché i provvedimenti di divieto di prosecuzione dell'attività e di rimozione degli eventuali effetti, di cui all'articolo 19, commi 3 e 6-bis, primo periodo, adottati dopo la scadenza dei termini ivi previsti, sono inefficaci, fermo restando quanto previsto dall'articolo 21-nonies, ove ne ricorrano i presupposti e le condizioni*». La stessa risposta all'interpello deve essere a sua volta interpretata, alla stregua di qualunque altro atto amministrativo, alla luce del principio generale di buona fede (LOPILATO, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2019, 542 ss.). E ciò non solo al fine di tutelare il legittimo affidamento del suo destinatario, ma anche in ragione del principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione, che impone di operare in modo chiaro e lineare, tale da fornire ai cittadini regole di condotta certe e sicure, soprattutto quando da esse possano derivare conseguenze negative (Cons. Stato, Sez. III, 24 settembre 2013, n. 4364).

<sup>26</sup> MICCINESI, *L'interpello*, cit., 91.

<sup>27</sup> FRANSONI, *Il diritto potestativo d'interpello*, Pisa, 2020, 28.

sposta ad interpello è infatti quella di «atto con funzione qualificatoria della fattispecie»<sup>28</sup>, da cui discende l'efficacia vincolante per l'Amministrazione, la quale pronunciandosi sull'interpello «consuma in effetti una frazione del suo potere di accertamento»<sup>29</sup>. Sotto questo profilo, tale efficacia è anche stata accostata vuoi alla definizione in via consensuale della misura dell'imposta dovuta rispetto alla fattispecie oggetto di istanza, atteso il carattere procedimentalizzato e partecipativo che connota fortemente l'istituto e l'effetto preclusivo che discende dalla risposta<sup>30</sup>; vuoi agli accertamenti "integrativi", che, come noto, esigono che la pretesa non venga incrementata rispetto alla determinazione originaria sulla base di una diversa valutazione dei fatti e degli elementi già disponibili<sup>31</sup>. Sicché, sia nella prima che nella seconda ricostruzione, una volta ritenuti *ex ante* i fatti rappresentati dal contribuente in sede di interpello sufficienti ad esprimere un giudizio – *ergo*, superato il vaglio di ammissibilità dell'istanza di interpello – e una volta verificato *ex post* che i fatti non si siano svolti in modo difforme da quanto rappresentato, all'Amministrazione è preclusa ogni "nuova" attività di accertamento.

L'efficacia vincolante per l'Amministrazione finanziaria di una risposta "su misura" trova, pertanto, solide giustificazioni "di sistema" e costituisce, anzi, un elemento centrale dei moderni sistemi di *ruling*<sup>32</sup>.

Né varrebbe opporre, in senso contrario, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, poiché non di rinuncia al credito si tratta, bensì di un tributo preteso illegittimamente in violazione del principio dell'affidamento, che «ha diretto fondamento costituzionale e carattere generale ed immanente anche nell'ordinamento tributario»<sup>33</sup> e riguarda non solo l'attività del legislatore ma anche dell'Amministrazione finanziaria<sup>34</sup>. Su tale aspetto, che si ritiene centrale nella presente analisi, si tornerà diffusamente tra breve.

---

<sup>28</sup> MICCINESI, *Gli interPELLI*, cit., 94.

<sup>29</sup> MICCINESI, *Gli interPELLI*, cit., 94.

<sup>30</sup> MOSCATELLI, *L'interpello del contribuente*, in FANTOZZI-FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2006, 615.

<sup>31</sup> TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, cit., 253.

<sup>32</sup> ROMANO, *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System?*, IBFD, Doctoral Series, n. 4, Amsterdam, 2002, 320.

<sup>33</sup> Cass. n. 17010/2012.

<sup>34</sup> Sulla circostanza che il principio di indisponibilità, derogabile dal legislatore, debba essere ricostruito tenendo conto dell'ordinamento tributario nel suo complesso e quindi di un altro principio generale dettato nel frattempo dallo Statuto, costituito dal canone di buona fede e che gli artt. 23 e 53 Cost. vadano intesi in combinato disposto con l'art. 97 Cost. e alla luce dei principi dettati dallo Statuto che affidamento tutela in alcune specifiche ipotesi, v. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 183 ss.

### 3.3. Risposta “su misura” ed effetti nei confronti di terzi

La seconda domanda che ci dobbiamo porre è se questa risposta “su misura”, ove pubblicata, nel rimuovere la condizione di obiettiva condizione di incertezza che costituisce presupposto di ammissibilità dell’interpello, possa legittimamente precludere ad altri soggetti di ottenere una medesima risposta “su misura” che sia vincolante per l’Amministrazione in presenza di situazioni sostanzialmente analoghe sotto il profilo giuridico e fattuale. Si ricorda, infatti, che con Circolare n. 4/E del 2021, l’Amministrazione ha ritenuto che *«tenuto conto, che, in base all’articolo 11, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212: “non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l’amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell’articolo 5, comma 2» della citata legge, si ritiene opportuno evidenziare che, qualora l’istanza abbia ad oggetto fattispecie corrispondenti a quelle per le quali l’Agenzia abbia già pubblicato atti di prassi o le risposte di cui al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 7 agosto 2018, l’istanza è inammissibile per mancanza delle condizioni di obiettiva incertezza di cui all’articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156»*.

Saremmo infatti in presenza di situazioni sostanzialmente analoghe sotto il profilo giuridico e fattuale, tanto che l’inammissibilità verrebbe dichiarata proprio in quanto si riterrebbe applicabile alla fattispecie concreta la soluzione contenuta in un precedente atto interpretativo oggetto di pubblicazione. In altri termini, pur essendovi una “identità di sussunzione normativa”, questa finirebbe per essere priva di qualsiasi effetto vincolante per l’amministrazione nei confronti di soggetti diversi dall’interpellante originario.

Ora, se l’amministrazione già si è pronunciata in passato sulla sussunzione di una analoga fattispecie concreta all’interno di una determinata disposizione controversa, occorre comprendere per quale motivo il contribuente non possa fare legittimo affidamento (con effetti vincolanti per l’amministrazione) su quella medesima “specificata” qualificazione. Gli effetti vincolanti o meno dell’interpello verrebbero inoltre a dipendere dalla tempestività di proposizione della domanda, nel senso che il primo interpellante sarebbe destinatario di una risposta positiva vincolante per l’Amministrazione finanziaria, la quale verrebbe poi, se pubblicata, assunta a fondamento della “dichiarazione” di inammissibilità di tutti gli interpelli formulati successivamente, senza vincolare l’Amministrazione finanziaria e non creando alcuna certezza giuridica per i contribuenti.

Non mancano, peraltro, precedenti in altri Stati in cui, in applicazione del principio di eguaglianza, è stato finanche riconosciuto un rimborso di imposte al contribuente risultato leso dall’interpello rilasciato nei confronti di un proprio concorrente al quale veniva riconosciuto di non dover quest’ultimo pagare proprio quelle imposte; interpello che il concorrente aveva chiesto di estendere anche nei propri confronti, ma che aveva infine condotto l’Amministrazione finanziaria alla revoca *tout court* dell’interpello originariamente rilasciato al soggetto

interpellante, sia pure con effetti per il solo futuro, lasciando dunque allo stesso “acquisite” le minori imposte *medio tempore* pagate<sup>35</sup>.

In questa prospettiva, la pubblicazione delle risposte ad interpello certamente contribuisce almeno in parte a colmare il *gap*, perché quanto meno “orienta” le scelte degli altri contribuenti, non interpellanti o interpellanti “tardivi”, su quello che sarà il presumibile futuro indirizzo interpretativo che l’Amministrazione finanziaria adotterà in sede di accertamento.

È anche vero, però, che il soggetto interpellante “si espone” per primo. È lui che accetta di “metterci la faccia”, di attuare una piena *disclosure* degli elementi di fatto rilevanti ai fini qualificatori, anche in sede di richiesta integrativa, talvolta anche assai “sensibili”, e di “rischiare” una risposta sfavorevole idonea ad “accendere i fari” sui suoi futuri comportamenti esponendolo a successive verifiche se a tale risposta ad interpello, in ipotesi a lui sfavorevole, egli si sia o meno conformato. Insomma, saremmo in presenza di ciò che è stato efficacemente denominato come «*scambio di certezza vs trasparenza*»<sup>36</sup>, ciò che giustificherebbe l’estensione degli effetti rispetto al solo interpellante originario.

Ci pare, questa, l’unica chiave di lettura per poter giustificare un sistema che, altrimenti, presterebbe il fianco a non poche criticità.

Si allude, soprattutto, alla tesi, autorevolmente sostenuta<sup>37</sup>, secondo cui quanto contenuto nel comma 2 dell’art. 10 dello Statuto dovrebbe coordinarsi, a sua volta, con quanto disposto dal precedente comma 1, a mente del quale i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Il comma 2 dovrebbe infatti ritenersi applicabile soltanto laddove dagli atti ufficiali emerga una “mera indicazione preferenziale” per una interpretazione anziché per un’altra, fermo restando, tuttavia, che nell’ipotesi in cui da questi dovesse emergere un contenuto inequivocabile, senza ombra di dubbi e di prospettazioni alternative, nessuna imposta potrebbe essere chiesta a chi a tale interpretazione si sia attenuto. Alla base di tale tesi vi è anche l’argomentazione secondo cui, stante la disposta esclusione della possibilità di presentare l’interpello nel caso in cui manchi il presupposto dell’obiettiva incertezza per l’esistenza di circolari “sovrapponibili” al caso prospettato, l’unica soluzione per rendere coerente la disciplina sarebbe proprio di ritenere che anche la circolare che preclude *a chiunque* l’interpello assicurati, sempre *a chiunque*, gli stessi effetti di certezza, impedendo appunto all’amministrazione il recupero del tributo<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> ROMANO, *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System?*, cit., 318.

<sup>36</sup> CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, cit., 120.

<sup>37</sup> MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, 1282.

<sup>38</sup> Sul punto, si v. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, cit., 206, il quale ricorda la posizione al riguardo di Marongiu, ritenendo che tale antinomia «potrebbe risolversi riconoscendo l’illegittimità della disposizione del D.M. n. 209 del 2001, la quale dunque rischierebbe di

Ne deriva, dunque, che l'unico modo per "separare" l'attività interpretativa generale, pur univoca, dell'Amministrazione finanziaria, dalla risposta "su misura", consiste nell'avvenuta attivazione di questo procedimento di *disclosure*, talvolta su aspetti conoscitivi assai sensibili per l'interpellante, a fronte del quale viene offerta la "certezza" di cui si discute, attuandosi dunque proprio quello scambio di certezza *vs* trasparenza che si richiamava poc'anzi<sup>39</sup>. E questo procedimento non sarebbe appunto attivabile, a pena di inammissibilità, se a tale soluzione già possa giungersi in applicazione di un atto interpretativo generale, cui riconoscere i soli effetti minori dell'art. 10, comma 2, Statuto.

### 3.4. *Sul fondamento del revirement, sul suo effetto solo pro-futuro e sulle ipotesi di sua esclusione*

**3.4.1.** La terza domanda che ci dobbiamo porre riguarda il fondamento della possibilità di *revirement* da un lato, e del suo effetto solo *pro futuro* dall'altro, onde esaminare i casi in cui tale *revirement* – si tratta dell'interpello nuovi investimenti, degli accordi preventivi e dell'adempimento collaborativo – viene precluso.

Il fondamento del *revirement* è in realtà assai semplice, in quanto riconducibile alla categoria degli atti di autotutela dell'Amministrazione finanziaria quale espressione del generale potere di riesame, laddove la precedente statuizione sia considerata dall'Amministrazione non conforme alla legge<sup>40</sup>.

**3.4.2.** Il fondamento dell'efficacia solo *pro futuro* del *revirement* non può invece che risiedere nei medesimi principi e valori che sono a fondamento dell'efficacia vincolante dell'interpello, cui per brevità si rinvia.

---

*non poter più supportare la soluzione proposta»* (tesi, questa, ormai non più sostenibile a seguito della sopravvenuta legificazione della causa di inammissibilità di cui si discute).

<sup>39</sup> Questione evidentemente diversa è se l'espressione "limitatamente al richiedente" possa formare oggetto di interpretazione "estensiva" mediante inclusione, tra i destinatari degli effetti, anche di «*coloro che non hanno presentato la domanda di interpello*» in presenza di un rapporto che coinvolge, quali condebitori, diversi soggetti, che, come rilevato in dottrina, costituisce una inevitabile soluzione interpretativa imposta dai principi di buona fede, imparzialità e corretto andamento dell'operato dell'Amministrazione (PISTOLESI, *Gli interPELLI tributari*, Milano, 2007, 67). Questa interpretazione è stata ribadita dalla Cassazione, con la recente sentenza 30 marzo 2021, n. 8740, in una fattispecie in cui l'Amministrazione ricorrente aveva evidenziato «*che le istanze di interpello richiamate erano state proposte da altri soggetti, per cui non ricorreva il presupposto rappresentato dall'identità del soggetto, richiesto per l'operatività dell'effetto vincolante posto a fondamento della decisione*». In quella occasione, i giudici di legittimità hanno ritenuto che l'efficacia vincolante può «*estendersi anche a soggetti, diversi da quest'ultimo (l'interpellante), che, in relazione all'atteggiarsi e alla struttura della fattispecie impositiva, nonché all'allocazione dei relativi obblighi, sono indissolubilmente legati alla questione investita dall'interpello*». Si v. al riguardo PURPURA, *Alcuni appunti sulla prospettata portata ultrasoggettiva dell'interpello ordinario*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 397 ss.

<sup>40</sup> FRANSONI, *Il diritto potestativo d'interpello*, cit., 155.



Quel che si riscontra in dottrina è tuttavia una certa prudenza rispetto ad eventuali “limitazioni” in via interpretativa al potere di *revirement*, ad esempio ritenendo che già la previsione per cui, anche ove illegittima, la risposta continui a produrre i suoi effetti preclusivi per il tempo *anteriore* alla sua rettifica, debba considerarsi l’effetto di un bilanciamento del valore della certezza con il principio di legalità a tutto vantaggio del primo; con la conseguenza, ad esempio, che il *discrimen* tra ciò che è coperto o meno dall’effetto preclusivo dovrebbe individuarsi non già nella *fattispecie*, bensì nei relativi *adempimenti*, sicché solo gli adempimenti tributari *anteriori* alla rettifica sarebbero coperti dall’effetto preclusivo, essendone esclusi, invece, gli adempimenti successivi<sup>41</sup>.

Si tratta di una posizione che trova una sua piena giustificazione sotto il profilo “procedimentale”, in quanto tutela il “corretto” adempimento del contribuente; ma che la trova meno sotto il profilo “sostanziale”, in quanto è sulla base di quell’interpello che il contribuente si è determinato a compiere una determinata operazione economica, sicché il mutamento interpretativo eventualmente intervenuto tra il momento in cui esso la ha compiuta e quello in cui ha posto in essere il relativo adempimento, rischia di vanificarne il “programma imprenditoriale”. Anzi, la tutela dell’affidamento dovrebbe persino escluderne l’idoneità ad incidere su periodi di imposta eventualmente interessati da “quote” fiscalmente rilevanti che siano il mero “riflesso” di quella determinata fattispecie già posta in essere (si pensi, ad es., ammortamenti, oneri pluriennali, ecc.), e ciò anche in contrasto con la recente posizione “restrittiva” assunta dalle Sezioni Unite sulla possibilità di contestare “autonomamente” tali elementi<sup>42</sup>.

**3.4.3.** Ciò detto sugli effetti pro-futuro del *revirement*, veniamo adesso al divieto di *revirement* sin quando permangano le condizioni di fatto e di diritto sulla cui base l’Amministrazione finanziaria si è pronunciata.

**3.4.3.1.** Iniziamo dall’interpello nuovi investimenti, introdotto dall’art. 2 d.lgs. n. 147/2015 per favorire gli investimenti in Italia, che consente alle imprese italiane ed estere che intendono effettuare investimenti per un ammontare superiore a € 15 mln, di presentare un apposito *business plan* per conoscere il relativo trattamento fiscale.

Si tratta di uno strumento di rilevante utilità per gli investitori, in quanto consente di racchiudere, all’interno di un’unica istanza, più quesiti aventi natura anche diversa tra loro (interpretativa, probatoria, antiabuso, antielusiva su disposizioni specifiche), e così ottenere una *guideline* fiscale completa sul proprio investimento, grazie anche dalla maggiore tolleranza dell’Amministrazione finanziaria in ordine all’esistenza di obiettive condizioni di incertezza – altrimenti causa di

---

<sup>41</sup> FRANSONI, *Il diritto potestativo d’interpello*, cit., 157.

<sup>42</sup> Ci si riferisce alla nota Cass. n. 8500/2021.

inammissibilità – ove l'istanza sia finalizzata a conoscere più in generale il complessivo trattamento fiscale applicabile allo specifico *business plan* sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione stessa<sup>43</sup>.

La sua ammissibilità presuppone, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del decreto Ministero dell'Economia e delle finanze del 29 aprile 2016, la descrizione dettagliata del piano di investimento, sul quale si chiede la valutazione dell'Agenzia delle Entrate con riferimento al trattamento fiscale dello stesso e alle operazioni societarie pianificate per la relativa attuazione, che specifichi l'ammontare dell'investimento, e la metodologia seguita per la quantificazione; i tempi e le modalità di realizzazione dello stesso; le ricadute occupazionali significative, in termini di aumento o mantenimento del livello occupazionale, da valutare in relazione alla attività in cui avviene l'investimento e i riflessi, anche in termini quantitativi, dell'investimento oggetto dell'istanza sul sistema fiscale italiano.

Da un punto di vista "strutturale" non vi è rilevante differenza rispetto all'interpello *standard*, il quale pure richiede che vi sia una fattispecie "concreta", pena inammissibilità dell'istanza.

Si tratta, dunque, di una misura "premiale" per favorire nuovi investimenti in Italia di ammontare significativo, conferendo un grado di certezza massima su questioni che vengono evidentemente ritenute dal legislatore di particolare rilevanza economica e strategica per il Paese, persino prescindendo da eventuali precedenti interpretativi che, nell'interpello ordinario, potrebbero determinarne l'inammissibilità per l'assenza di condizioni obiettive di incertezza: si consente pertanto all'impresa che investe di fugare ogni residuo dubbio e di avere certezza assoluta rispetto alle risposte ottenute ai propri dubbi.

Questa preclusione al potere di *revirement* ha peraltro ricevuto valutazioni opposte in dottrina.

Da una parte, si colloca chi ha ritenuto che essa conduca «*ad un prelievo difforme dal dovuto, in contrasto con i principi costituzionali di capacità contributiva e di uguaglianza*» e configuri un «*vulnus al principio di capacità contributiva stabilito dall'art. 53 Cost. e toccare la stessa indisponibilità dell'obbligazione tributaria*», che «*dovrebbe pur sempre precludere all'Amministrazione finanziaria di determinare l'imposta dovuta in una misura diversa nell'an e nel quantum da quella prevista dalla legge*»<sup>44</sup>. O ancora chi ha prospettato, nella possibilità di una imposizione più lieve del dovuto, un contrasto con il principio di legalità<sup>45</sup>.

Dalla parte opposta, si colloca invece chi ha ritenuto che non solo gli investimenti in Italia con ricadute occupazionali significative e durature evocano, nel giudizio di bilanciamento, una serie di norme costituzionali a tutela del lavoro e

---

<sup>43</sup> Circ. n. 25/E/2016.

<sup>44</sup> CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, cit., 156.

<sup>45</sup> GIOVANNINI, *Introduzione, l'idea "populista" del fisco amico*, in *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, 13.

dell'attività economica, ma che sul piatto della bilancia vadano anche inseriti «i principi (tra loro strettamente collegati) della buona fede, della certezza del diritto e del legittimo affidamento, ai quali l'interpello è certamente funzionale», i quali hanno fonte nell'ordinamento costituzionale, nel diritto unionale e nella stessa CEDU, oltre che «gli artt. 1, comma 1 (fondamento della Repubblica sul lavoro), 3, comma 2 (uguaglianza sostanziale), 35, comma 1 (tutela del lavoro), e 41, comma 3 (programmazione dell'attività economica ai fini sociali), della nostra Carta costituzionale»<sup>46</sup>.

In una posizione intermedia si colloca infine chi, pur rilevando che l'esigenza di non far fuggire dal nostro Paese le grandi imprese non possa condurre a prevedere per le stesse trattamenti che possano apparire di privilegio con contestuale emersione di possibili criticità con gli artt. 3, 53 e 97 Cost., prende comunque atto che il principio di proporzionalità tra le dimensioni del contribuente e gli strumenti amministrativi da un lato, gli altri strumenti di *compliance* a favore dei piccoli contribuenti dall'altro lato, e il sistema complessivo delle norme relative al rapporto tra amministrazione e contribuente dall'altro lato ancora, possano costituire ragionevoli argomenti per superare le obiezioni di legittimità costituzionale<sup>47</sup>.

Si ritiene di aderire alla posizione più garantista per l'impresa, dovendosi definitivamente abbandonare visioni ormai non più rispondenti ad un mondo profondamente cambiato in cui le esigenze dell'impresa "sana", "leale" e "socialmente responsabile" devono essere messe *al centro* di qualsiasi politica fiscale che intenda promuovere lo sviluppo economico di un Paese, piuttosto che indugiare tuttora su ragionamenti solo finalizzati a redistribuire una ricchezza che, prima ancora di essere redistribuita, deve essere *creata* e che per essere *creata* richiede che sussistano le condizioni "minime" per *crearla*.

Tra queste condizioni "minime", è indefettibile la tutela dell'affidamento – anche e soprattutto degli operatori economici che investono – che costituisce «una condizione essenziale della vita associata e rappresenta una ricaduta e declinazione "soggettiva"» della certezza del diritto<sup>48</sup>, la quale, a propria volta, integra un «elemento fondamentale e indispensabile dello Stato di diritto»<sup>49</sup>, connotato tanto all'ordinamento nazionale, quanto al sistema giuridico sovranazionale<sup>50</sup>. Il valore della certezza dei rapporti giuridici è di certo suscettibile di limitazioni dovendosi «sottoporre al normale bilanciamento proprio di tutti i drit-

<sup>46</sup> VANZ, *Investitori esteri e interpello nuovi investimenti*, in *Rass. trib.*, 2017, 969 ss.

<sup>47</sup> SALANITRO, *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 645 ss.

<sup>48</sup> Corte cost., sentenza n. 108/2019.

<sup>49</sup> Corte cost., sentenze nn. 16/2017, 203/2016 e 416/1999. Sulla centralità della "tax certainty in achieving economic growth", anche in relazione ai *tax rulings*, v. SAVVAIDOU-ATHANASAKI, *Contemporary challenges of tax certainty in the ever-evolving tax environment: digital tax, GGRs and tax rulings within the frame of fiscal state aid*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2021, 93.

<sup>50</sup> Corte cost., sentenze nn. 267/2017 e 154/2017.

ti e valori costituzionali»<sup>51</sup>. Tali limitazioni devono però essere giustificate dall'esigenza di tutelare altri principi, diritti e beni di rilievo costituzionale. La compromissione del bene della certezza, pur quando funzionale alla tutela di altri beni di analogo pregio, non può quindi compiersi «senza una equilibrata valutazione comparativa degli interessi in gioco e deve comunque rispettare i principi di proporzionalità e ragionevolezza»<sup>52</sup>.

Questa generale esigenza di preservare la certezza dei rapporti giuridici è ancor più intensa e pressante in ambito fiscale, ove è espressamente consacrata nello Statuto dei diritti del contribuente<sup>53</sup>.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, infatti, «il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trovando origine nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53 e 97, espressamente richiamati dall'art. 1 del medesimo Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa. A differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato art. 10 è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della L. n. 212/2000»<sup>54</sup>.

Pertanto, secondo la giurisprudenza di legittimità, nonostante nel caso di "affidamento" nell'attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria resa al di fuori della procedura di interpello, l'art. 10, comma 2, legge n. 212/2000 prevede la non applicabilità solo di sanzioni ed interessi – disposizione che la giurisprudenza aveva ritenuto inizialmente non preclusiva della possibilità di incidere sullo stesso tributo, salvo poi affermare successivamente l'efficacia esimente del principio dell'affidamento in ordine ai soli profili sanzionatori, risarcitori ed accessori<sup>55</sup>, e ciò pur non mancando casi in cui la stessa Amministrazione ha ritenuto di escludere la debenza del tributo<sup>56</sup> – deve comunque assegnarsi portata espansiva al principio di collaborazione e buona fede di cui all'art. 10, comma 1, dello Statuto<sup>57</sup>, dovendosene correlare l'applicazione alle caratteristiche proprie della specifica fattispecie.

---

<sup>51</sup> Corte cost., sentenze nn. 16/2017, 203/2016, 264/2012.

<sup>52</sup> Corte cost., sentenze nn. 216/2015 e 56/2015, 108/2016 e 203/2016.

<sup>53</sup> Per una ricostruzione delle opinioni dottrinali circa l'estensione della tutela dell'affidamento, vedi SALANITRO, *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, cit., 642 ss.

<sup>54</sup> Cass. nn. 21513/2006, 7080/2004, 17576/2002 e 10982/2009.

<sup>55</sup> Cass. n. 8197/2015.

<sup>56</sup> Circ. Ag. Entrate, nn. 36/E/2013 e 19/E/2007.

<sup>57</sup> Cass. nn. 370/2019, 12372/2021 e 17588/2021.

Più esattamente, secondo la giurisprudenza, la situazione di affidamento tutelabile è caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, ricavabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. In tali ipotesi, anche la debenza del tributo è destinata a venir meno<sup>58</sup>.

A ciò si aggiunge la tutela dell'affidamento "rafforzata" esistente in materia IVA, avendo la giurisprudenza della Corte di giustizia UE da tempo affermato l'efficacia esimente dell'affidamento anche in relazione ai tributi<sup>59</sup>, con l'unica eccezione della mera "prassi illegittima"<sup>60</sup>.

Va anche considerato che il divieto di *revirement* non è assoluto. Tra le possibili cause di *revirement* è infatti compreso anche il mutamento delle circostanze di diritto, in cui vengono fatti rientrare, oltre alle modifiche normative, anche le sentenze della Corte costituzionale, le sentenze della Corte di giustizia e il diritto vivente, sicché l'interpellante subisce i "mutamenti" del quadro normativo alla pari di qualsiasi contribuente, senza un diritto anche alla stabilità normativa<sup>61</sup>. Quel che dunque è precluso opporre al contribuente è l'*errore* nell'interpretazione o nella sussunzione, ma forse, prima ancora che l'errore – che è circostanza non solo rara nel diritto, ma lo è ancor di più in relazione ad una risposta resa da un organo particolarmente qualificato – l'opzione per una *diversa interpretazione* evidentemente più sbilanciata a favore dell'Amministrazione finanziaria, come invece tipicamente accade: il che, francamente, non mi pare affatto eversivo.

In questo contesto, escluderei però che si possa ammettere l'applicazione dell'art. 1431 del codice civile, ritenendo che l'affidamento intanto sia tutelabile in quanto l'errore non era riconoscibile da parte del contribuente<sup>62</sup>; e ciò non solo, come detto, perché le risposte provengono da un interlocutore particolarmente qualificato, ma anche e soprattutto perché una simile soluzione darebbe la stura ad interminabili discussioni se il contribuente avrebbe o meno dovuto accorgersene, in contrasto con la finalità di certezza che il divieto di *revirement* si propone.

**3.4.3.2.** Preclusione analoga è prevista, come già detto, per gli accordi preventivi: anche in questo caso, infatti, una volta sottoscritto l'accordo, salvo mutamen-

<sup>58</sup> Cass. n. 12372/2021.

<sup>59</sup> CGUE, 14 settembre 2006, C-181/04, *Elmeka*; CGUE, 9 luglio 2015, C-183/14, *Salomie e Oltan*; CGUE, 9 luglio 2015, C-144/14, *Cabinet Medical Veterinar*.

<sup>60</sup> CGUE, 11 aprile 2018, C-532/16; confonde il valore delle circolari ufficiali con la mera prassi illegittima, Cass. n. 17588/2021.

<sup>61</sup> Circ. n. 25/E/2016.

<sup>62</sup> VANZ, *Investitori esteri e interpello nuovi investimenti*, cit., 976.

ti delle condizioni di fatto e di diritto, l'Agenzia delle Entrate subisce una limitazione alla facoltà di autotutela, non potendo rimettere in discussione quanto concordato con il contribuente<sup>63</sup>.

Ora, qui è l'*intesa* a connotare in modo determinante il nuovo istituto, affrancandolo dalla generica attività consultiva dell'Amministrazione finanziaria e distinguendolo dalle procedure di interpello, in cui l'esito è dato da un responso unilaterale.

Tale accordo, tuttavia, non va inteso come avente natura ed efficacia negoziale, bensì meramente dichiarativa, in quanto frutto della corretta identificazione dei valori di trasferimento, delle norme operanti e dei relativi effetti, in ossequio alle vigenti disposizioni normative<sup>64</sup>; e del resto, se così non fosse, i rischi di collisione con i principi unionali di divieto di aiuti di Stato sarebbero messi a dura prova, in funzione di un disallineamento *ad personam* dalla normativa base, dovendo le condizioni fiscali riconosciute in sede di *ruling* essere quelle generali di cui avrebbe usufruito ogni altro operatore che si trova sul mercato nella stessa posizione<sup>65</sup>. Sotto questo profilo, notevoli sono le analogie con l'accertamento con adesione, in cui la determinazione del debito fiscale è il risultato voluto dalla legge di una valutazione critica e concorde di soggetti non pariorinati, volta a

---

<sup>63</sup> LOTITO FEDELE, *La disciplina degli accordi preventivi e i relativi profili sanzionatori*, in CERRATO (a cura di), *Impresa e rischio. Profili giuridici del risk management*, cit., 329.

<sup>64</sup> Vedi anche GRANDINETTI, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 684, il quale osserva che l'obiettivo preminente dell'accordo preventivo sottoscritto tra l'Agenzia delle Entrate e l'impresa con attività internazionale non è quello di costituire, modificare o estinguere rapporti giuridici, ma di individuare – congiuntamente – delle situazioni di fatto e diritto su cui si crea un legittimo affidamento tra le parti; PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., 46; FAZIO, *L'interpello tributario nella prospettiva della responsabilità sociale d'impresa*, cit., 550, che rileva, condivisibilmente, che «*diverse sono le ragioni per concludere nel senso che gli accordi preventivi vadano identificati quali "genus", seppur particolare, dei tradizionali interpelli: si pone la medesima esigenza di tutela dell'affidamento del contribuente; l'Amministrazione finanziaria "condivide" una soluzione interpretativa con il contribuente dotata di un sufficiente grado di stabilità futura; il fine ultimo è quello di conferire certezza all'attuazione dei rapporti obbligatori d'imposta*». Esclude ogni effetto dispositivo, anche ZIZZO, *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese*, cit., 71, inducendo tra l'altro tale ricostruzione ad escludere la configurabilità degli accordi preventivi come aiuti di Stato: non si tratterebbe, infatti, di accordi «*volti a ritagliare aree di privilegio per le imprese istanti, ammettendo le stesse a beneficiare di regimi tributari speciali, elaborati per il caso singolo in via negoziale, ma a identificare preventivamente, al fine di garantire certezza alla loro azione in ambiti segnati da forte incertezza, il relativo regime tributario ordinario*». Sulla natura interpretativo-dichiarativa, e non dispositiva, del rapporto, anche RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018, 88. PERRONE, *Sull'inquadramento sistematico e sulla natura giuridica degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e sulla loro estensibilità all'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 390, attribuisce invece a tali forme di accordo natura dispositiva con carattere innovativo.

<sup>65</sup> MICELI, *Il divieto di aiuti di Stato nel contrasto ai rulings fiscali. Limiti ed opportunità*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2021, 89. PEPE, *Sulla tenuta giuridica e praticabilità geo politica della «dottrina Vestager» in materia di tax ruling e aiuti di Stato alle imprese internazionali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 703 ss.

superare lo stato di incertezza della controversia e non a disporre liberamente del debito d'imposta. Anche l'accertamento con adesione si verifica in un momento che precede la nascita del debito, e cioè in un momento in cui questo non è ancora determinato e lo scopo delle parti resta, nella sostanza, quello di individuare consensualmente, adeguatamente motivandola, una soluzione del contrasto interpretativo che sia conforme alle disposizioni di legge applicabili nella specie. Certo, nell'accertamento con adesione l'eventuale riduzione del debito è la conseguenza dell'applicazione di precise norme tributarie con riferimento alla *nuova* situazione di fatto e di diritto concordemente accertata rispetto a quella incerta precedente; ma quel che rileva è che essa non è la conseguenza di una discrezionalità con effetti di tipo dispositivo espressa da soggetti pariorinati e portatori di comuni interessi<sup>66</sup>. Infine, anche qui il "vincolo" è bilaterale.

In questo contesto, si è peraltro rilevato che la non possibilità di un riesame dell'accordo, che cessa di avere effetti soltanto a seguito della modifica delle circostanze di fatto e di diritto – ossia, in sostanza, quando esso non è più, "per definizione" applicabile – si ricollega al marcato profilo di negoziabilità-consensualità di tali accordi preventivi, là dove, per converso, la possibilità di riesame delle risposte ad interpello rende meno facilmente prospettabile un contrasto fra la relativa disciplina e il principio di legalità<sup>67</sup>.

Al di là della natura di questi accordi, v'è rispetto agli interpelli nuovi investimenti sicuramente un coinvolgimento ancor più intenso del contribuente ed una rilevanza assai pregnante del "fatto", spesse volte verificato anche con accessi *ad hoc* prima della stipula dell'accordo, e di regola involgente anche il profilo della *quantificazione*, non della mera *qualificazione*.

La peculiarità di questi accordi risiede infatti nella procedura, posto che, da un lato, la particolare complessità della materia e la rilevanza centrale del "fatto" richiede un forte coinvolgimento dell'istante, e, dall'altro, il mancato raggiungimento dell'intesa non comporta l'adozione di una pronuncia negativa sul regime della vicenda esaminata. Non si tratta tuttavia, come è stato osservato, di un "contraddittorio" in senso stretto, di cui mancano gli elementi (anticipazione della soluzione, termine per presentazione delle deduzioni difensive, termine per esame, motivazione rafforzata dell'atto finale), bensì di una "dinamica partecipativa" comune ad altri istituti della *compliance*<sup>68</sup>.

Addirittura un tale accordo postula il coinvolgimento delle autorità fiscali estere. L'Amministrazione finanziaria italiana invia infatti copia dell'esito della procedura all'Autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con cui i contribuenti pongono in essere le relative operazioni, af-

---

<sup>66</sup> GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 425 ss.

<sup>67</sup> FRANSONI, *Il diritto potestativo d'interpello*, cit., 156.

<sup>68</sup> RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, cit., 87.

finché questi, nei limiti in cui è consentito dalle relative legislazioni, ne tengano conto al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione.

Dunque, mentre nel caso degli interpelli nuovi investimenti la *ratio* dell'efficacia "rafforzata" dinanzi a possibili *revirement* risiede nel voler offrire ad una impresa che effettua investimenti di particolare rilevanza nel nostro Paese un "pacchetto-certezza"; qui il divieto di *revirement* si giustifica dalla particolarità della fattispecie e dalla forte connotazione partecipativa e legata al "fatto" dell'istituto, che consente peraltro all'Amministrazione finanziaria di monitorare e controllare operazioni a particolare rischio di elusività, con ciò soddisfacendo rilevanti interessi erariali<sup>69</sup>, oltreché nella natura di accordo vincolante per entrambe le parti.

**3.4.3.3.** Infine, un'analogia preclusione è prevista, sia pure mediante un provvedimento direttoriale, per l'adempimento collaborativo. Qui la tutela dell'affidamento raggiunge il suo "apice" proprio in virtù dell'interlocuzione costante e preventiva e del c.d. "*business awareness*" che tale istituto consente di raggiungere<sup>70</sup>, inquadrandosi tale istituto nella promozione di «*forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti*» che l'istituto si propone (art. 3 d.lgs. n. 128/2015).

Sicché ben si giustifica che una tale conseguenza, pur non prevista dalla legge ma indubbiamente derivante da principi di rango costituzionale, costituisca oggetto di una doverosa "presa d'atto" dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito del provvedimento direttoriale che la ha prevista.

#### 4. *Questioni di rinuncia preventiva al controllo*

L'ultima questione da esaminare brevemente riguarda la *cooperative compliance* e in particolare la circostanza che per le fattispecie oggetto di interlocuzione costante e preventiva, nonché per quelle che si considerano comunque comunicate perché ricomprese nella mappa dei rischi fiscali associati ai processi aziendali, si attua un esaurimento dei poteri di controllo, nel senso che l'Agenzia delle Entrate non reitera i controlli già effettuati durante le interlocuzioni preventive, sempreché non emergano mutamenti nelle circostanze di fatto o diritto rilevanti o una falsità o incompletezza delle circostanze.

Ci si potrebbe chiedere, infatti, se questo regime speciale dei controlli possa costituire una discriminazione o una deroga irragionevole rispetto al regime ordinario.

---

<sup>69</sup> CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, cit., 120.

<sup>70</sup> GRANDINETTI, *Interlocuzioni e accordi nell'adempimento collaborativo*, in GUIDARA (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario. Atti del Convegno Catania, 25 e 26 ottobre 2019*, 75.



Tuttavia, non siamo qui certamente in presenza di una rinuncia ai controlli – i quali, peraltro, costituiscono nel nostro sistema una mera eventualità – bensì ad una loro *anticipazione*, peraltro in un contesto in cui l’Agenzia è resa edotta dei rischi fiscali attraverso un sistema interno di gestione e controllo del rischio predisposto dal contribuente e con esso condiviso<sup>71</sup>.

Non vi è dunque alcuna discriminazione né irragionevole deroga, sia perché le situazioni sono tra loro diverse, sia perché questa forma di controllo si armonizza pienamente con il sistema di *cooperative compliance* e con il sistema evoluto di controlli di cui esso costituisce espressione, alternativo allo schema tradizionale del rapporto tra contribuenti e Fisco, che vede tipicamente l’Amministrazione Finanziaria vigilare *ex post* sul corretto assolvimento degli obblighi tributari posti a carico dei contribuenti.

## 5. Conclusioni

In conclusione, è indubbio che il contesto entro il quale si collocano gli interventi descritti sia quello della collaborazione fisco-contribuente, della *tax compliance*, della riduzione del rischio “fiscale” di impresa, della maggiore certezza dell’ordinamento, degli effetti sulla competitività e sulla crescita del sistema-Paese, rilevando a tale ultimo proposito la fase attuativa del tributo non meno di quella relativa alla sua dimensione quantitativa.

Alla repressione si aggiunge la prevenzione, il cui presupposto è dato da una minore complessità del sistema<sup>72</sup> e che consente all’Amministrazione finanziaria di esercitare l’attività amministrativa di imposizione secondo criteri di efficacia, efficienza ed economicità, quali declinazioni dei principi di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione<sup>73</sup>.

Inoltre, questi meccanismi incrementano le conoscenze dell’Amministrazione finanziaria, contribuendo così per definizione a soddisfare l’obiettivo stesso dell’attività conoscitiva e di controllo e così quell’interesse pubblico e fiscale alla realizzazione della pretesa tributaria direttamente collegato all’art. 53 Cost.

In altri termini, più *spontaneamente* il contribuente aumenta il livello conoscitivo dell’Amministrazione finanziaria, “aprendosi” ad essa, più è efficace l’azione di controllo e meglio è perseguito quello stesso interesse di cui l’Amministrazione è portatrice.

Ma al tempo stesso, diminuiscono i costi per l’Amministrazione finanziaria per acquisire tale conoscenza, perché *spontanea*, consentendo di meglio indirizzare le risorse (limitate) di cui dispone l’Amministrazione alle ipotesi più critiche.

---

<sup>71</sup> CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull’imponibile*, cit., 196.

<sup>72</sup> STRIANESE, *La tax compliance nell’attività conoscitiva dell’amministrazione finanziaria*, Roma, 2014.

<sup>73</sup> CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull’imponibile*, cit., 50.

Infine, l'apertura delle imprese – soprattutto se si tratta delle grandi imprese proiettate nei mercati internazionali e pertanto, per loro natura e struttura, potenzialmente idonee ad essere partecipi di complesse operazioni di pianificazione fiscale internazionale – all'amministrazione finanziaria, nel rispetto dei canoni di trasparenza e correttezza, giustifica ulteriormente un regime giuridico di vantaggio in un contesto internazionale che vede sempre più un forte richiamo alla necessità che le imprese multinazionali rispettino la c.d. *corporate social responsibility* e dunque partecipino al progresso economico dello Stato in cui operano<sup>74</sup>, non essendo la massimizzazione del profitto – e la connessa minimizzazione del carico impositivo – l'unico obiettivo di riferimento dell'agire imprenditoriale<sup>75</sup>.

Sotto questo profilo, il sistema così delineato non presenta alcuna criticità in termini costituzionali e dovrà in prospettiva essere anzi potenziato, anche mediante un ulteriore intervento sul profilo sanzionatorio<sup>76</sup>, coinvolgendo sempre

---

<sup>74</sup> Sul punto, sia consentito rinviare a MELIS, *Evasione ed elusione fiscale internazionale e finanziamento dei diritti sociali: recenti trends e prospettive*, in *Rass. trib.*, 2014, 1283 ss., ove si evidenzia, tra l'altro, che l'art. 2(1) dell'*International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights* non coinvolge solo gli Stati ma anche il settore privato e le società in particolare, atteso l'impatto che le loro azioni possono avere sul godimento dei diritti economici, sociali e culturali. Il "UN Committee on Economic, Social and Cultural Rights" (CESCR) ha individuato varie ipotesi relative al ruolo delle *corporations* e/o del settore privato in generale, di dimensione sia nazionale che sovranazionale, quale il lavoro dei minori, le condizioni di lavoro insalubri, gli effetti della produzione sul diritto alla salute o i comportamenti corruttivi. In questo senso, pertanto, nulla vieta di estendere questa *line of reasoning* anche a quei comportamenti evasivi ed elusivi riferibili ai soggetti privati e al ruolo che gli Stati, sotto la cui giurisdizione ricadono, hanno nel prevenire siffatti comportamenti.

Si tratta di un profilo del più generale tema della *Corporate Social Responsibility* (CSR), affrontato a livello sia delle Nazioni Unite (cfr. gli *UN Guiding Principles on Business and Human Rights*), sia dell'OECD (cfr. le *Guidelines for Multinational Enterprises*). In quest'ultimo documento viene peraltro dedicato un intero capitolo all'importanza dell'adempimento degli obblighi tributari da parte delle multinazionali, rilevandosi in particolare, al par. 1 del *Chapter XI-Taxation*, che «*It is important that enterprises contribute to the public finances of host countries by making timely payment of their tax liabilities. In particular, enterprises should comply with both the letter and spirit of the tax laws and regulations of the countries in which they operate. Complying with the spirit of the law means discerning and following the intention of the legislature. It does not require an enterprise to make payment in excess of the amount legally required pursuant to such an interpretation. Tax compliance includes such measures as providing to the relevant authorities timely information that is relevant or required by law for purposes of the correct determination of taxes to be assessed in connection with their operations and conforming transfer pricing practices to the arm's length principle*».

<sup>75</sup> Vedi GIANONCELLI-RONCO, *La gestione del rischio fiscale*, cit., 361-362.

<sup>76</sup> Sul punto, SEVERINO, *Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR*, cit., 470, la quale rileva «*l'urgenza di un intervento normativo che, coordinando la disciplina inerente alla cooperative compliance con quella di cui al D.lgs. n. 231/2001, assicuri agli enti ammessi al regime di adempimento collaborativo di andare esenti dalle sanzioni di cui all'art. 25-quinquiesdecies, D.lgs. n. 231/2001, attribuendo rilevanza anche nel "processo 231" alla valutazione di idoneità ed efficacia del sistema di*

più imprese per costruire un ordinamento di massimo favore, in termini di affidamento e certezza, per le imprese sane del nostro Paese.

---

*rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale effettuata dall'Agenzia delle Entrate in sede di esame dell'istanza di ammissione dell'ente al regime di cooperative compliance», ed esprime apprezzamento per la proposta prevista dal cosiddetto "Piano Colao" in tema di cooperative compliance riguardante «la non applicabilità delle sanzioni amministrative e penali per le società che i) siano in regime di cooperative compliance» e finanche per le società che «implementino un modello di presidio del rischio fiscale o iii) segnalino e documentino adeguatamente operazioni caratterizzate da un rischio fiscale».*

# CIVILTÀ GIURIDICA E DIRITTO AL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE

*Livia Salvini\**

ABSTRACT: Partendo da una breve analisi degli opposti risultati raggiunti dalla Corte costituzionale, dalla Corte di giustizia UE e dalla Cassazione sull'esistenza di un diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale, e della conseguente mancanza di organicità del sistema a fronte di disposizioni che – solo in specifici casi – garantiscono tale diritto, la relazione si sofferma sui possibili esiti di una questione di costituzionalità pendente dinanzi alla Corte, anche alla luce dei precedenti, concludendo poi con alcune proposte di carattere interpretativo e di modifica normativa.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Lo stato della giurisprudenza. – 2.1. La Cassazione. – 2.2. La Corte costituzionale. – 3. Alcune considerazioni e proposte.

## 1. *Premessa*

Il titolo del mio intervento, che è stato proposto, come gli altri, da Luca Antonini, non è certo casuale. Si parla infatti di “civiltà giuridica” – si può chiosare, di “semplice” civiltà giuridica – e, insieme ma distintamente, di “diritto costituzionalmente riconosciuto”. E il tema è proprio questo: in Italia, secondo la giurisprudenza, il diritto del privato al contraddittorio endoprocedimentale non è garantito dalla Costituzione, ma solo da specifiche norme di legge ordinaria. E non lo è né nel procedimento amministrativo generale, né nello specifico in quello tributario. È quindi “solo” un principio di civiltà giuridica, un valore riconosciuto dall'ordinamento e dai consociati ma senza alcuna forza espansiva al di là delle fattispecie in cui esso è positivamente disciplinato.

Da questo punto di vista, la “civiltà giuridica” dell'UE è ben più avanzata della nostra, perché nell'ordinamento eurounitario il diritto al contraddittorio endoprocedimentale si basa sul diritto fondamentale di difesa. Com'è ben noto, per la

---

\* Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università “LUISS Guido Carli” di Roma.

Corte UE – basti citare la notissima sentenza *Sopropé* (C-349/07) – «*il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente*». Tuttavia, tale principio generale non è applicabile al di fuori dell'ambito delle materie regolate dal diritto UE; ed infatti «*Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità*».

Sono – credo – noti a tutti i temi che pongono su fronti nettamente contrapposti da un lato la giurisprudenza interna, costituzionale e di legittimità, e dall'altro la dottrina italiana e la giurisprudenza eurounitaria in materia di diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale. Sono risalenti e costanti nel tempo i tentativi della nostra dottrina, amministrativa e tributaria, di “trasferire” nel procedimento le garanzie del contraddittorio costituzionalmente riconosciute per il “giusto processo” ex art. 111 Cost.<sup>1</sup>, senza incontrare sostanziali aperture presso la Corte costituzionale. Né migliore esito hanno avuto i tentativi di richiamarsi ai principi di imparzialità e buon andamento della PA di cui all'art. 97 Cost. Analogo, non fruttuoso tentativo è stato fatto sulla base dell'art. 6 CEDU e degli artt. 41, 47 e 48 CDFUE<sup>2</sup>.

Nel tempo a mia disposizione sarebbe davvero difficile, ma anche forse poco utile, riassumere argomenti già approfonditamente trattati in tutte tali sedi. Vorrei allora cimentarmi in un esercizio che porterà comunque ad esaminare gli aspetti salienti e più problematici della questione, partendo da una recentissima ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale e cercando di immaginare quali potrebbero essere i suoi esiti, anche alla luce dei precedenti. Mi riferisco all'ordinanza 12 maggio 2022, n. 258, con cui la CTR Toscana ha rimesso alla Corte costituzionale la questione di costituzionalità dell'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), per violazione dell'art. 3 Cost., nella parte in cui non estende anche ai c.d. “accertamenti a tavolino” il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria.

---

<sup>1</sup> Senza peraltro trascurare il fatto che anche nel processo tributario il contraddittorio non sembra ancora essere pienamente tutelato: da ultimo, GALLO, *Il progressivo evolversi del Giudizio tributario verso il modello Costituzionale del “giusto processo”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022.

<sup>2</sup> Per un'ampia rassegna dei temi e delle posizioni v. recentemente BORGIA, *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1065.

## 2. Lo stato della giurisprudenza

### 2.1. La Cassazione

Come noto, l'art. 12, comma 7, dello Statuto attribuisce il diritto<sup>3</sup> al contraddittorio procedimentale in applicazione del «*principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*» che si richiama al principio di collaborazione e buona fede di cui all'art. 10 Statuto. Tuttavia tale diritto è attribuito solo nel caso in cui l'AF abbia effettuato un'attività di verifica che ha comportato la redazione di un processo verbale di constatazione, e non anche con riferimento al compimento di tutte le altre attività istruttorie regolate dalle leggi d'imposta (tanto nei confronti del contribuente accertato, quanto di terzi) che portano all'emanazione dei c.d. «accertamenti a tavolino». Questa circostanza ha portato la giurisprudenza di legittimità<sup>4</sup> ad affermare che l'estensione del diritto al contraddittorio a tutte le altre attività di controllo comporterebbe «*un'inammissibile interpretazione abrogans di parte qualificante del dettato normativo*» e, soprattutto, che l'attribuzione di tale diritto costituisce un controbilanciamento rispetto all'invasività dei poteri di controllo esercitati dall'AF. Ne consegue che, al di fuori del settore delle imposte armonizzate in cui il contraddittorio è assicurato dai principi comunitari e al di fuori degli specifici casi in cui anche in altri settori, ed *in primis* in quello delle imposte sul reddito, tale diritto è espressamente attribuito dalla legge (come accade con riferimento all'accertamento basato sul principio antiabuso di cui all'art. 10-*bis* dello Statuto) o comunque riconosciuto dalla giurisprudenza (come accade con riferimento all'accertamento basato sugli studi di settore), non esiste un principio<sup>5</sup> da cui esso possa farsi discendere con carattere di generalità.

---

<sup>3</sup> Così definito dalla rubrica dell'art. 12 e così configurato dalla Corte di cassazione (v. Cass., SS.UU., n. 18184/2013), con la conseguente nullità dell'atto nel caso in cui non sia dato al contribuente il termine di 60 gg. per presentare le proprie osservazioni prima della notifica dell'atto impositivo.

<sup>4</sup> Cass., SS.UU., n. 24823/2015 che enuncia il seguente principio di diritto: «*Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto*», purché sia soddisfatta la c.d. «prova di resistenza» configurata dalla giurisprudenza UE, vale a dire la enunciazione in concreto degli elementi che avrebbero potuto essere fatti valere nel corso del contraddittorio, se ritualmente instaurato (v. sul tema, tra gli altri, COLLI VIGNARELLI, *Contraddittorio procedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. "prova di resistenza"*, in *Riv. dir. trib., online*, 2020. La successiva giurisprudenza della Cassazione si è sempre uniformata a questo precedente: v., recentemente, Cass. n. 16374/2022.

<sup>5</sup> La sentenza esamina anche disposizioni costituzionali, comunitarie, interne sul procedimento

L'affermazione della Corte secondo cui l'estensione dell'art. 12 Statuto a casi non espressamente considerati – beninteso, laddove non si ritenga possibile<sup>6</sup> individuare principi generali sovraordinati sui quali tale estensione potrebbe fondarsi – esula dai poteri del giudice ordinario potrebbe in linea di principio considerarsi corretta. Il tema è quello della possibilità di ampliamento in via interpretativa dell'ambito di applicazione dell'art. 12, sulla quale parte della dottrina si è favorevolmente espressa<sup>7</sup>.

Si possono porre, al riguardo, almeno due problemi, tra loro peraltro collegati. Il primo è dato dal fatto che il diritto al contraddittorio attribuito dall'art. 12 – come ricostruito dalla giurisprudenza – prevede la sanzione della nullità laddove l'AF emetta un atto impositivo prima del termine di 60 gg. dato al contribuente per formulare le proprie deduzioni difensive. Si potrebbe allora dubitare del fatto che una sanzione (non espressamente prevista, ma ritenuta esistente in via di ricostruzione sistematica) possa essere ulteriormente estesa, in via interpretativa, anche a casi diversi da quelli oggetto della norma alla quale essa è ricollegata. È ben vero, al riguardo, che la Corte costituzionale<sup>8</sup>, sulla base del diritto vivente, ha affermato che la disciplina dell'invito obbligatorio al contraddittorio per le ipotesi elusive previste dall'art. 37-*bis* d.p.r. n. 600/1973, sanzionato da illegittimità del-

---

amministrativo, concludendo che da nessuna di esse può desumersi l'esistenza di un principio generale di tutela del contraddittorio procedimentale. Con ben altra sensibilità Cass., SS.UU., n. 18184/2013 – non considerata, sotto questo profilo, dalle SS.UU. del 2015 – aveva fatto discendere la valenza di principio generale dell'art. 12 dall'oggetto dello Statuto nonché dalla sua natura di testo applicativo dei principi costituzionali di ragionevolezza, imparzialità e capacità contributiva ed aveva riaffermato la rilevanza del contraddittorio *«quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio dell'attività impositiva»*. Nello stesso senso, Cass., SS.UU., nn. 19667/2014 e 19668/2014 – di cui le SS.UU. del 2015 si sbarazzano adducendo una asserita diversità di fattispecie esaminate (queste sentenze si riferivano alla conoscibilità da parte del contribuente della iscrizione ipotecaria) – avevano incisivamente affermato che *«la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una “decisione partecipata” mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella “fase precontenziosa” o endo-doprocedimentale”, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.»*. Ed invero, poiché tutte le sentenze ora citate hanno dato seguito a filoni giurisprudenziali (ai quali si può aggiungere quello sulla obbligatorietà del contraddittorio in caso di utilizzo degli studi di settore, su cui v. nota 13) tuttora attuali (v. ad esempio Cass. nn. 29987/2022 e 28434/2022), si può affermare che all'interno della Cassazione convivono due diverse “anime”, una che afferma e l'altra che nega l'esistenza di un principio generale su cui si fonda il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale.

<sup>6</sup> A differenza di quanto ritenuto dalle sentenze di cui alla nota precedente, nonché – in certa misura – da Corte cost. n. 132/2015.

<sup>7</sup> V. per tutti, con ampie argomentazioni, RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1217.

<sup>8</sup> Corte cost. n. 132/2015.

l'accertamento in caso di mancata ottemperanza da parte dell'AF, deve applicarsi anche alle ipotesi di abuso "innominato" (prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* Statuto), ipotesi per le quali ovviamente una tale sanzione, e prima ancora la previsione dell'obbligo di invitare il contribuente al contraddittorio, non sono espressamente previsti. Tuttavia in quel caso sembra aver prevalso la riconduzione a sostanziale unità delle diverse fattispecie elusive considerate; riconduzione ad unità tra fattispecie di attività di controllo considerate e non considerate dall'art. 12 che la giurisprudenza nega, e probabilmente non a torto. Si deve infatti tenere presente, a questo proposito – e qui sta a mio avviso il secondo aspetto problematico della questione – che l'art. 12 Statuto, nell'attribuire il diritto al contraddittorio, delinea anche il procedimento mediante il quale tale diritto si può esplicare (stabilendo che il relativo termine decorre dalla consegna al contribuente di copia del processo verbale di constatazione); questo procedimento non è di per sé applicabile<sup>9</sup> nei casi di "controlli a tavolino" per i quali le modalità di svolgimento non prevedono la redazione di atti procedurali da cui emergono le contestazioni mosse al contribuente che debbono essere portati a sua conoscenza e dai quali decorrerebbe il termine di 60 gg. che l'AF deve obbligatoriamente rispettare, pena l'illegittimità dell'accertamento (immotivatamente e/o ingiustificatamente) emanato *ante tempus*.

Non convince invece l'altra affermazione che sorregge la motivazione di Cass., SS.UU., n. 24823/2015, e cioè che l'attribuzione del diritto al contraddittorio nell'art. 12 è un bilanciamento dell'invasività dei poteri di controllo dell'AF che si esplicano nella verifica *in loco*. Infatti la logicità e conferenza di quest'ultima affermazione non è evidente: se certamente è vero che l'esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica determina un'incisiva compressione delle posizioni soggettive del contribuente, è anche vero che: a) le norme che disciplinano l'esercizio di tali poteri prevedono anche la facoltà del contribuente di interloquire con funzione "difensiva" nel corso delle attività di controllo o al termine di esse, facoltà ribadita dallo stesso art. 12; b) che probabilmente a maggior ragione il contraddittorio manifesterebbe la sua utilità quando il contribuente non è affatto a conoscenza dello svolgimento di attività di indagine nei suoi confronti, come accade appunto con i controlli "a tavolino"; c) che, come è stato già da molti rilevato<sup>10</sup>, vi sono altri poteri dell'AF altrettanto se non maggiormente invasivi, come i controlli bancari<sup>11</sup>, per i quali la giurisprudenza non riconosce in via interpretativa un analogo diritto al contraddittorio.

---

<sup>9</sup> *Contra* RAGUCCI, *op. cit.*, nota (37).

<sup>10</sup> Tra i quali MARCHESELLI, *Troppe asimmetrie legali sul contraddittorio: le SS.UU. invocano l'intervento del legislatore*, in *IPSOA Quotidiano*, 2015.

<sup>11</sup> Va ricordato che tra gli accertamenti "a tavolino" per i quali la Cassazione nega la necessità di instaurazione del contraddittorio procedimentale rientrano anche quelli basati sulle indagini finanziarie effettuate ai sensi dell'art. 32, n. 2), d.p.r. n. 600/1973 (tra le tante cfr. Cass. ordinanza n. 20958/2020). Ciò benché la norma chiaramente collochi il contraddittorio con il contribuente nella



Il fatto è che il diritto del contribuente al contraddittorio non viene – correttamente – posto dalla legge e dalla migliore giurisprudenza in relazione con aspetti procedurali<sup>12</sup>, bensì con profili sostanziali di determinazione del tributo dovuto e attinenti la relativa prova: dimostrazione ne sono, dal lato normativo, le risalenti disposizioni in materia di “richiesta di chiarimenti” obbligatoria per gli accertamenti basati sui coefficienti previsti dalla c.d. “Visentini *ter*” (legge n. 17/1985) prima e sulla norma antielusiva (art. 37-*bis* d.p.r. n. 600/1973) poi, per arrivare alla più recente riguardante gli accertamenti sintetici del reddito complessivo delle persone fisiche (art. 38, comma 7, d.p.r. n. 600/1973); dal lato giurisprudenziale, il caso degli accertamenti basati sugli studi di settore<sup>13</sup>. Tutti casi, questi, in cui l’obbligo per l’AF di sollecitare il contraddittorio con il contribuente discende dalla particolare opinabilità degli elementi sui quali l’accertamento può fondarsi e sulla conseguente necessità di acquisire prima dell’emissione dell’accertamento gli elementi forniti dal contribuente (qualora egli intenda accogliere l’invito a partecipare), con funzione non solo difensiva, ma anche propriamente collaborativa<sup>14</sup>.

---

fase procedimentale (i dati acquisiti dall’AF «sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti ... se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto»): qui, negando il diritto al contraddittorio, la Corte compie quella interpretazione normativa *abrogans* che non ha ritenuto di poter fare per affermare tale diritto in base all’art. 12 Statuto.

<sup>12</sup> L’invasività dei poteri di controllo di cui il diritto al contraddittorio costituirebbe un bilanciamento secondo Cass., SS.UU., n. 24823/2015 si manifesta con riferimento a situazioni soggettive del privato (diritto all’inviolabilità del domicilio, alla riservatezza, ecc.) che vengono comprese durante le attività di accesso, ispezione e verifica. Si tratta di situazioni soggettive che nulla hanno a che vedere con quella relativa alla corretta determinazione dell’imposta dovuta, alla quale deve essere correttamente ricondotta l’interlocuzione procedimentale tra contribuente e AF.

<sup>13</sup> Cass., SS.UU., n. 26635/2009 ha fondato la conclusione sulla obbligatorietà del contraddittorio in questa ipotesi, significativamente, su due elementi: «a) da un lato, il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l’azione amministrativa (in questo senso v. Cass. n. 816 del 2008, sulla base di argomentazioni che il collegio condivide e conferma); b) dall’altro, esso è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica – che, essendo una estrapolazione statistica a campione di una platea omogenea di contribuenti, soffre delle incertezze da approssimazione dei risultati proprie di ogni strumento statistico – alla concreta realtà reddituale oggetto dell’accertamento nei confronti di un singolo contribuente».

<sup>14</sup> Sulle diverse finalità del contraddittorio, all’interno del procedimento e tra procedimento e processo, sia consentito rinviare a SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento*, Padova, 1990; v. anche, tra gli altri, RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009. Le finalità difensive del contraddittorio procedimentale e la sua non fungibilità di funzioni con il contraddittorio processuale hanno acquisito ancora maggiore spessore con l’attribuzione agli atti di accertamento della funzione impositiva: v. sul punto PERRONE, *Su un possibile collegamento fra il contraddittorio (endo)procedimentale nell’iter di formazione degli atti impositivi e la tutela cautelare nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 347.

## 2.2. La Corte costituzionale

L'orientamento della Corte di cassazione di cui si è detto porta a configurare un sistema "a macchia di leopardo", per il quale la stessa contestazione, formulata ai fini IVA e ai fini delle imposte sul reddito, solo nel primo caso vede il necessario coinvolgimento del contribuente nel contraddittorio endoprocedimentale ed in cui il modo in cui viene svolta l'attività di controllo determina l'esistenza o meno del diritto del contribuente a formulare osservazioni sui relativi risultati.

Dunque del tutto opportunamente l'ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale della CTR Toscana da cui ho preso le mosse fa leva sulla irragionevolezza del sistema che ne scaturisce, sottolineando la disparità di trattamento tra contribuenti di fronte al medesimo "rischio" di emissione di un atto di accertamento illegittimo o infondato.

I giudici remittenti prendono atto della circostanza che la questione di costituzionalità dell'art. 12, comma 7, Statuto non ha trovato accoglimento da parte della Corte costituzionale, nei casi più recenti, a motivo della inammissibilità delle questioni sollevate e si misurano quindi esplicitamente con le cause della declaratoria di inammissibilità per comprovare che l'ordinanza presenta i requisiti richiesti dalla Corte. Quanto al merito della questione, e nello specifico quanto alla funzione del contraddittorio, i giudici, anche sulla base dei principi del giusto procedimento e del giusto processo della CDFUE, rilevano che «*prima di esercitare i poteri che la legislazione fiscale attribuisce ad ogni Stato con la conseguente richiesta di ulteriori tributi e l'applicazione delle sanzioni derivanti da dichiarazioni infedeli, attraverso il contraddittorio si consente al contribuente di apportare elementi che possono eliminare o ridurre gli addebiti che potrebbero scaturire dall'atto di accertamento fiscale. Oltretutto in questo modo viene sicuramente deflazionato il contenzioso fiscale poiché è più probabile che all'esito del contraddittorio diminuiscano le impugnazioni innanzi al giudice tributario ed in ogni caso l'Ufficio accertatore riduce il rischio di contestazioni che non abbiano un solido fondamento*». Ma «*la ratio del contraddittorio endoprocedimentale sussiste in tutti i casi in cui l'Agenzia delle Entrate ha svolto un accertamento fiscale in qualsiasi forma poiché all'esito è opportuno comunicare all'interessato i rilievi che sono emersi dal controllo in modo da consentirgli di fornire informazioni utili a verificare la fondatezza delle riprese fiscali che l'Agenzia intende operare*». Con la conseguenza che «*se questa è la finalità dell'istituto, costituisce un evidente disparità di trattamento censurabile ex art. 3 Cost., concedere tale opportunità solamente nell'ipotesi descritta dall'art. 12, comma 7, L. n. 212 del 2000*».

La Corte costituzionale si è occupata della legittimità dell'art. 12, comma 7, in diverse occasioni.

Una prima volta, con l'ordinanza n. 244/2009, la Corte ha esaminato la questione di costituzionalità della norma in riferimento agli artt. 24 e 111 Cost., nella parte in cui non dispone la nullità dell'atto di accertamento emanato prima dello spirare del termine di 60 gg. previsto per la presentazione delle osservazioni di

fensive. Nel dichiarare la questione inammissibile, perché il remittente avrebbe preliminarmente dovuto esperire il tentativo di interpretare la norma censurata in modo da superare il prospettato dubbio di costituzionalità sulla base di una ricostruzione sistematica di cui la stessa Corte indica gli elementi fondanti, i giudici delle leggi conclusivamente osservano che «*anche a prescindere dalle considerazioni appena svolte in punto di manifesta inammissibilità della questione, va, in ogni caso, rilevata l'inconferenza degli artt. 24 e 111 Cost., quali evocati parametri di costituzionalità ... infatti la norma censurata, essendo diretta a regolare il procedimento di accertamento tributario, non ha natura processuale ed è, quindi, estranea all'ambito di applicazione dei suddetti parametri costituzionali*».

Viene dunque ribadito nella materia tributaria il saldo orientamento negativo della Corte sull'esistenza del principio del "giusto procedimento amministrativo", principio al quale si ricollega il diritto del privato di essere sentito prima dell'emanazione del provvedimento: nonostante le numerose, risalenti critiche della dottrina amministrativistica (in piena sintonia con quelle mosse dalla dottrina tributaria), che hanno preso nuova linfa dalla costituzionalizzazione del principio del "giusto processo", la Corte ha (quasi<sup>15</sup>) sempre rifiutato di riconoscere dignità costituzionale a tale principio, negandola, in particolare, tanto alla luce dell'art. 24 Cost. – in quanto riguardante la sola materia processuale e confermativo del difetto di rilevanza della violazione del principio del contraddittorio procedimentale alla luce della tutela data ad esso nel processo – tanto alla luce dell'art. 97 Cost., poiché il principio di buon andamento ed imparzialità della PA, al quale la dottrina spesso riconduce il diritto in questione, non vale per la Corte a dare base costituzionale al "giusto procedimento".

Ma il cammino dell'affermazione del principio del contraddittorio in materia tributaria dinanzi la Corte costituzionale è costellato di inammissibilità. Così conclude anche Corte costituzionale sentenza n. 132/2015, a suggello della capziosa questione sollevata dalla Cassazione, con la quale si lamentava la violazione dell'art. 3 Cost. in ragione del fatto che la norma antielusiva contenuta nell'art. 37-bis d.p.r. n. 600/1973 prevede la nullità dell'atto di accertamento non preceduto da invito al contraddittorio ovvero emesso *ante tempus*, mentre nei casi di applicazione del generale principio antielusivo il contraddittorio non sarebbe stato necessario (nonché dell'art. 53 Cost. perché la garanzia procedimentale del contraddittorio, di carattere meramente formale del remittente, non avrebbe consen-

---

<sup>15</sup> Quali tappe del "faticoso cammino verso la costituzionalizzazione del giusto procedimento" si possono annoverare alcune episodiche aperture della Corte costituzionale, tra le quali una in materia di procedimento disciplinare nei confronti dei giudici delle Commissioni tributarie (n. 107/1994). In questa sentenza si afferma che un provvedimento sanzionatorio non può essere adottato «*senza aver assicurato al suo titolare le garanzie della previa contestazione e del contraddittorio, che è un principio generale avente preciso rilievo costituzionale*» e in particolare tutelato «*dall'art. 3 con riguardo alla proporzione e adeguatezza dei provvedimenti sanzionatori*». Sul tema, tra gli altri, COLAVITTI, *Il "dibattito pubblico" e la partecipazione degli interessi nella prospettiva costituzionale del giusto procedimento*, in *Amministrazione in cammino*, 2020.

tito di perseguire efficacemente l'elusione, come invece il principio di capacità contributiva richiederebbe). Sebbene Cass., SS.UU., n. 24823/2015 osservi che da essa non emerge «alcun utile contributo al dibattito in rassegna», si deve sottolineare invece che in questa sentenza la Corte costituzionale dà atto dell'esistenza di un diritto vivente<sup>16</sup> sulla base del quale «l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso»; proprio a questo principio la Corte si richiama adesivamente nell'osservare che la mancanza della previsione espressa del contraddittorio nell'art. 20 TUR (avente allora per il diritto vivente natura antielusiva) non è di ostacolo all'affermazione del diritto al contraddittorio anche in questo caso.

Vanno poi annoverate le tre ordinanze gemelle 187/2017, 188/2017 e 189/2017, le quali hanno a vario titolo<sup>17</sup> ritenuto inammissibili le questioni di costituzionalità dell'art. 12, comma 7, Statuto (in un caso, addirittura del “complesso delle norme tributarie”), nella parte in cui non prevede la tutela generalizzata del diritto al contraddittorio.

Infine, Corte costituzionale ordinanza n. 8/2020 ha ritenuto inammissibile la questione di costituzionalità dell'art. 12, comma 7, Statuto insieme agli artt. 32, 39 e 42 d.p.r. n. 600/1973, nella parte in cui non prevedono l'istituzione del contraddittorio prima dell'emissione dell'atto di accertamento; qui la Corte ha condivisibilmente rilevato la genericità del *petitum* e la eterogeneità delle norme denunciate, con conseguente inammissibilità della devoluzione alla stessa Corte del «compito di individuare la prescrizione che sostanzia il vulnus addotto»<sup>18</sup>.

### 3. Alcune considerazioni e proposte

Nel suo complesso, la situazione descritta non consente di essere ottimisti sul riconoscimento da parte della Corte costituzionale, in via interpretativa o additiva, del diritto al contraddittorio endoprocedimentale. Nonostante alcune apertu-

---

<sup>16</sup> Cfr. le sentenze richiamate *retro* alla nota 5.

<sup>17</sup> Rispettivamente per inadeguata descrizione della fattispecie, per mancata indicazione dei motivi di rigetto delle eccezioni preliminari e per omessa indicazione delle norme sospettate di incostituzionalità.

<sup>18</sup> A commento di questa ordinanza FRANSONI (*La legittimità costituzionale della mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo e necessario tra presente e futuro*, in [www.fransoni.it](http://www.fransoni.it)) sottolinea la difficoltà di individuare una norma da sottoporre allo scrutinio costituzionale al fine di attuare (in forma additiva, non ritenendosi sufficiente una mera interpretazione) un diritto generalizzato al contraddittorio endoprocedimentale. Si tratta di una osservazione condivisibile, anche alla luce di quello che si dirà subito oltre nel testo.

re in Corte costituzionale n. 132/2015, costituenti però più una presa d'atto (per quanto adesiva) del diritto vivente<sup>19</sup> che un'autonoma elaborazione della Corte basata su principi costituzionali o di matrice UE, il consolidato, mancato riconoscimento dei fondamenti costituzionali del contraddittorio amministrativo non consente di essere ottimisti. Tantomeno sembra possibile sperare nella giurisprudenza di legittimità per ampliare il disposto dell'art. 12 Statuto, a causa di diversi fattori:

a) la perdurante volontà di ragionare a compartimenti stagni, talvolta affermando e talvolta negando – in diversi coesistenti filoni giurisprudenziali – l'esistenza del diritto al contraddittorio;

b) la oggettiva difficoltà di giungere in via interpretativa ad un ampliamento e generalizzazione del diritto del contribuente oltre i confini segnati letteralmente dall'art. 12 Statuto;

c) la inadeguatezza della riflessione sulla funzione del contraddittorio procedimentale tra tutela del diritto del contribuente ad una giusta imposizione e acquisizione di dati utile all'accertamento, nonché sulla confluenza di ambedue i piani verso un unico obiettivo;

d) la indebita commistione di funzioni tra contraddittorio procedimentale e contraddittorio in sede giudiziale che non tiene conto (a tacer d'altro) del fatto che l'emissione dell'atto di accertamento incide di per sé ed immediatamente – sebbene in via non definitiva in caso di impugnazione – sui diritti del contribuente.

Personalmente trovo riduttivo che il diritto al contraddittorio debba ritenersi tutelato (solo) dall'art. 97 Cost.: se ciò è corretto, in generale, nel procedimento amministrativo, nel nostro, in cui la posizione del contribuente è di diritto soggettivo, diritto alla fedele ricostruzione della propria capacità contributiva come stabilita nelle norme che sono attuazione dell'art. 53 Cost., si deve ritenere che esista una tutela più pregnante e specifica data proprio da quest'ultimo principio. È assolutamente necessario, a questo proposito, superare la postulata contrapposizione di interessi tra contribuente e AF e riconoscere che ambedue collaborano, nell'ambito del procedimento, alla corretta determinazione della specifica capacità contributiva.

Il riconoscimento della funzione collaborativa, alla quale del resto fa riferimento lo stesso art. 12, comma 7, Statuto, permette di richiamarsi anche all'art. 2 Cost. sul quale alcune relazioni<sup>20</sup> si sono significativamente soffermate ieri. È sta-

---

<sup>19</sup> Come si è rilevato, Cass., SS. UU., n. 24823/2015, che afferma l'inesistenza di principi dai quali può farsi discendere un diritto generalizzato del contribuente al contraddittorio, è successiva alla pronuncia della Corte costituzionale in esame; tuttavia, le sentenze che costituiscono per quest'ultima il diritto vivente da cui essa trae il principio "immanente" del contraddittorio hanno dato origine a filoni giurisprudenziali tuttora attuali nelle rispettive materie e possono perciò ancora essere considerate diritto vivente (v. *retro* nota 5).

<sup>20</sup> E in particolare quelle di ANTONINI e FEDELE.

to ampiamente sottolineato, al riguardo, che non deve esservi contrapposizione tra “potere di imposizione” e “dovere di solidarietà” e che anche la tutela dell’interesse fiscale deve mirare alla realizzazione della “giusta” imposizione<sup>21</sup>.

Vi è poi un altro possibile riferimento costituzionale nell’art. 3 Cost., quello che secondo i giudici remittenti della CTR Toscana risulterebbe violato nel sistema attuale. Indubbiamente potrebbe essere un riferimento utile ad affrontare il problema aggirando, per così dire, i temi più scottanti relativi alla possibile violazione degli altri principi costituzionali sopra citati. Tutto starà a come la Corte ragionerà sul *tertium comparationis*, individuando o meno una regola generale suscettibile di applicazione generalizzata dietro l’autolimitazione dell’art. 12, comma 7 ai soli risultati delle attività di verifica e ritenendo o meno la situazione del contribuente soggetto a verifica comparabile con quella del contribuente soggetto ad attività controllo. Certamente l’attuale situazione “a macchia di leopardo” di cui si è dato conto non depone per la complessiva ragionevolezza del sistema.

Potrebbe esservi tuttavia un ostacolo all’accoglimento della questione posta dalla CTR Toscana e più in generale un ostacolo a che il diritto al contraddittorio esca dal limbo della civiltà giuridica per assurgere finalmente a diritto pienamente tutelato dall’ordinamento per effetto di una sentenza della Corte costituzionale. Mi riferisco al fatto che non sarebbe sufficiente rendere generale l’applicazione dell’art. 12, comma 7, Statuto attraverso una pronuncia abrogativa o additiva<sup>22</sup>, perché questa disposizione si inserisce nell’ambito di un procedimento in cui il contribuente, attraverso la consegna o notifica del processo verbale di constatazione, viene a conoscenza della pretesa fiscale e della sua motivazione. Cosa che non accade in esito allo svolgimento dei controlli “a tavolino”.

A questo punto del ragionamento è necessario menzionare l’art. 5-ter d.lgs. n. 218/1997, introdotto nel 2019, per il quale «*l’ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l’invito a comparire di cui all’articolo 5 per l’avvio del procedimento di definizione dell’accertamento*» (comma 1). Questa disposizione, che ha un ambito di applicazione espressamente complementare all’art. 12, comma 7 («*fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo*»), nell’ottica della tutela del diritto al contraddittorio endoprocedimentale ha ricevuto pressoché unanimi giudizi negativi<sup>23</sup>: in primo luogo, perché è fina-

---

<sup>21</sup> V. su questi temi ZUDDAS, *L’Amministrazione finanziaria da strumento della solidarietà economica e sociale fra i cittadini a soggetto di un rapporto solidale con il contribuente*, in *Rass. trib.*, 2022.

<sup>22</sup> Con effetti non dissimili la Corte potrebbe ritenere l’art. 12, comma 7, Statuto illegittimo nella parte in cui fa specifico riferimento all’esito delle attività di verifica abrogando questo riferimento, ovvero potrebbe dichiararlo illegittimo nella parte in cui non prevede che il contraddittorio endoprocedimentale debba essere attivato dall’AF anche a seguito dell’esercizio degli altri poteri istruttori.

<sup>23</sup> Caustico il giudizio negativo di GLENDI, *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preac-*

lizzata al procedimento di adesione all'accertamento e dunque in ogni caso all'emissione di un atto amministrativo anziché alla tutela del diritto del contribuente al contraddittorio in sé considerato (come è nell'art. 12 Statuto); in secondo luogo perché l'obbligatorietà è esclusa nei (numerossimi, tali da coprire pressoché il totale, secondo la giurisprudenza della Cassazione) casi in cui l'ufficio ha facoltà di emettere un accertamento parziale (art. 5-ter, comma 2) ed è esclusa anche nei casi di particolare e motivata urgenza, nonché quando sussista un fondato pericolo per la riscossione (comma 4).

Nel condividere tale giudizio negativo, si deve però osservare che questa norma contiene anche alcuni profili di un possibile modello generalizzato di contraddittorio, che potrebbe uniformare la disciplina delle attività di controllo "a tavolino" con quella delle attività di controllo considerate dall'art. 12, comma 7, Statuto, vale a dire: l'obbligo dell'AF di notificare al contribuente un atto a chiusura delle attività di controllo, prima di emettere l'accertamento, che contenga le motivazioni della pretesa (comma 1); l'obbligo dell'AF di motivare l'atto impositivo con specifico riferimento alle deduzioni del contribuente (comma 3); la "invalidità" dell'atto impositivo emesso senza previo invito obbligatorio, salvo l'onere del contribuente di fornire la c.d. "prova di resistenza" (comma 5).

Soprattutto, la necessità di prevedere l'obbligatoria comunicazione al contribuente dei risultati dell'attività di controllo quale avvio della fase endoprocedimentale volta all'attuazione del contraddittorio, tipica di tutti i modelli partecipativi, fa sì, a mio avviso, che la disciplina statutaria non sia passibile di generalizzazione da parte della Corte costituzionale per pura via interpretativa o additiva, potendosi essa forse spingere, al massimo, ad adottare una pronuncia monitoria, in quanto la tutela del diritto al contraddittorio, anche in funzione del bilanciamento delle posizioni soggettive del contribuente e dell'AF, richiede necessariamente l'intervento del legislatore.

Sia consentito a quest'ultimo proposito concludere con il riferimento ai lavori della "Commissione della Cananea"<sup>24</sup> la quale, nella sua relazione finale, ha individuato due possibili interventi normativi.

Il primo, minimale e di più pronta attuazione, consisterebbe nell'ampliare l'ambito di applicazione dell'invito obbligatorio di cui all'art. 5-ter d.lgs. n. 218/1997

---

*certativo*, in *Corr. trib.*, 2020, 26. V. anche, sempre in termini decisamente negativi, FARRI, *La codificata obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale al cospetto della legge generale sul procedimento amministrativo: prime riflessioni di carattere sistematico*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 68.

<sup>24</sup> Commissione Interministeriale per la riforma della giustizia tributaria. La relazione finale è consultabile all'indirizzo [https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg\\_1\\_36\\_0.page?contentId=COS351377](https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_36_0.page?contentId=COS351377). La Commissione, istituita per formulare ipotesi di modifica della disciplina ordinamentale del processo tributario, in una più ampia ottica di deflazione del contenzioso anche attraverso una più idonea disciplina dei rapporti tra AF e contribuenti, ha formulato anche proposte di norme procedurali e processuali, tra cui quelle illustrate nel testo in tema di contraddittorio. Mentre le proposte formulate sulla parte ordinamentale del processo sono state sostanzialmente recepite dalla legge n. 130/2022, queste in tema di contraddittorio non sono state, attualmente, recepite dal legislatore.

anche a tutti i casi di accertamento parziale<sup>25</sup>, sì da renderne quanto più possibile ampio l'ambito di applicazione (comunque salvaguardando l'interesse erariale mantenendo ferme le eccezioni in caso di urgenza e la previsione della "prova di resistenza").

Il secondo intervento proposto, di più ampio respiro sistematico ma proprio per questo probabilmente suscettibile di più ampie riflessioni, prevede l'introduzione nello Statuto di un art. 6-*bis*, rubricato "Diritto del contribuente al contraddittorio", il quale sancisce che «*Il contribuente ha diritto di partecipare al procedimento amministrativo diretto alla emissione di un atto di accertamento o di riscossione dei tributi*» e che l'atto emesso in violazione di tale prescrizione è nullo. La stessa norma proposta rinvia poi – secondo la tecnica di coordinamento normativo già impiegata dall'art. 16 Statuto – a decreti di attuazione che avranno il compito di declinare tale diritto secondo i diversi modelli procedurali.

---

<sup>25</sup> Con la sola esclusione dei "veri" accertamenti parziali, cioè quelli fondati esclusivamente su dati in possesso dell'anagrafe tributaria, in considerazione della originaria *ratio* di tali accertamenti, disciplinati dall'art. 41-*bis* d.p.r. n. 600/1973.





# LA RIFORMA FISCALE

*Vieri Ceriani\**

ABSTRACT: La legge delega sulla riforma fiscale difficilmente produrrà una vera riforma. A fronte di un documento parlamentare, redatto congiuntamente dalle Commissioni Finanze di Camera e Senato, molto contraddittorio tra la diagnosi preliminare e le indicazioni concrete, il governo ha presentato un disegno di legge delega che sposa l'esigenza di una riforma organica dell'imposizione sui redditi basata su un modello "compiutamente duale", in un quadro di coerenza finanziaria con l'equilibrio del bilancio. Ma il lavoro parlamentare sulla delega fiscale indica che i regimi speciali di favore rimarranno, che l'erosione delle basi imponibili, accentuata negli anni più recenti, permarrà. Questo esito sarà in conflitto con l'efficienza economica e l'equità orizzontale e, potenzialmente, con i principi costituzionali di uguaglianza e di solidarietà, specialmente in riferimento ad alcuni regimi: il forfettario per gli imprenditori individuali e i professionisti, l'esenzione per gli agricoltori. Si segnala il lavoro promosso dal CNEL sull'attuazione della delega fiscale, contenente proposte per una riforma "compiutamente duale". Si evidenzia, infine, l'opportunità di una riflessione sulla rispondenza ai criteri di uguaglianza e capacità contributiva di alcuni regimi previsti dal cosiddetto secondo Pilastro, nel quadro dell'iniziativa di coordinamento internazionale dell'imposizione promossa dal G20 e dall'OCSE, volta a imporre un livello minimo di tassazione effettiva a livello globale.

Mi corre innanzitutto l'obbligo di chiarire che tutto quello che dirò è a titolo strettamente personale ed esprimerà idee di cui sono l'unico responsabile.

Ho accettato con entusiasmo l'invito a questo convegno, a suo tempo rivolto-mi dalla professoressa Livia Salvini e dal professor Giuseppe Melis. Non potevo certo dire loro di no. Ma soprattutto ero e sono convinto che una contaminazione tra giuristi e non giuristi sia sempre molto utile. In ultimo luogo, pensavo allora che avrei avuto qualcosa da dire sul tema che mi è stato assegnato: la riforma fiscale.

Oggi potrei cavarmela in un minuto e mezzo affermando che, siccome non si profila una riforma fiscale, l'oggetto del mio intervento non esiste. Potrei quindi

---

\* Già sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanza (governo Monti).

scusarmi con gli organizzatori, chiedere venia e lasciare più tempo al generale Carbone, che ha cose interessanti da dirci. Ma questo potrebbe, da un lato, essere interpretato come una provocazione da parte di un cittadino che intende avanzare una sorta di “protesta” perché non contento di come stanno procedendo i lavori sulla riforma in Parlamento e nella interlocuzione tra il Parlamento e il Governo; dall’altro lato, sarebbe indubbiamente una scortesia. Provo quindi a dire qualcosa, scusandomi in anticipo se sarò talvolta un poco polemico.

Cosa ci aspettavamo da una possibile riforma fiscale? Ci si aspettava che potesse quantomeno tentare, anche se non attuare compiutamente, ma comunque avviare un percorso di miglioramento delle gravi carenze del nostro sistema fiscale. Queste carenze possono essere riassunte così: *«Esiste una elevata frammentazione delle tipologie di reddito che sono sottoposte a diversi regimi sostitutivi quasi mai tra di loro correlati, con una molteplicità di trattamenti fiscali soggetti ad aliquota proporzionale, tutti differenti tra loro, accanto ad un’imposta progressiva sui redditi di lavoro (soprattutto dipendente) e sulle pensioni»*. Questa situazione alimenta *«asistematicità e precarietà del quadro complessivo, disuguaglianza, inefficienza, disincentivi al lavoro e ostacoli alla produzione»* e determina *«un carico fiscale diseguale tra le varie fonti di reddito, generando una violazione del principio di equità orizzontale e incidendo negativamente sulla capacità redistributiva dell’imposta, anche in considerazione della mancata applicazione a tali redditi delle addizionali comunali e regionali»*. *«Le deroghe ai principi di generalità e progressività dell’imposizione, dunque, non sono state “limitate nella maggior possibile misura”, come raccomandava la legge delega per la riforma tributaria del 1971, bensì estese in ogni direzione»*. Tra le principali cause di erosione della base imponibile dell’IRPEF, va segnalata la *«tassazione dei redditi finanziari, dei redditi d’impresa e dei redditi da lavoro autonomo, soprattutto dopo l’estensione del prelievo proporzionale ai soggetti con ricavi non superiori a 65 mila euro»*.

Queste parole non sono mie: sono tratte dal documento preparato dalle Commissioni VI Finanze della Camera e del Senato circa un anno fa, a conclusione di un lungo processo di discussione e approfondimento (le Commissioni hanno tenuto circa sessanta audizioni) e di negoziazione politica. Il documento è stato inviato al governo, per fornire indicazioni e raccomandazioni finalizzate alla preparazione del disegno di delega fiscale.

L’aspetto sorprendente di questo documento è che, partendo da queste premesse, giunge poi a concludere che, per quanto riguarda i regimi differenziati, in particolare le aliquote dei regimi sostitutivi, bisogna ridurre le aliquote più elevate e mantenere invariate quelle più basse: nell’ipotetico caso di un loro aumento, gli effetti andrebbero compensati con riduzioni dell’imponibile. Riguardo al regime proporzionale forfettario per i redditi di impresa e di lavoro autonomo con ricavi fino a 65.000 euro, ne prevede l’estensione. Per quanto riguarda i redditi finanziari, pure indicati come una delle principali cause di distorsione del sistema, propone sostanzialmente il mantenimento dei regimi esistenti, con l’eccezione dell’abolizione della tassazione alla maturazione per la previdenza integrativa.

Emerge quindi un modello di riforma che punta al ribasso, alla rincorsa alla riduzione del prelievo, ma non certo all'armonizzazione, né alla razionalizzazione del sistema. Il documento riletto oggi sembra per certi versi schizofrenico, tra la premessa sistemica e le indicazioni concrete.

Consentitemi una digressione: quel documento affermava, tra l'altro, che il sistema tributario italiano non ha conosciuto alcun intervento strutturale di riforma organica nell'ultimo mezzo secolo, e avanzava quindi la pretesa di proporlo. Ma, da un lato, non si capisce come in concreto, mantenendo quei mali che denunciava, potesse definirsi come una riforma storica e sistemica. Dall'altro lato, il giudizio sugli ultimi cinquant'anni di storia del sistema fiscale italiano e delle riforme attuate o proposte è molto ingeneroso e troppo drastico. Ricordo la riforma Visco della fine anni Novanta, con cui è stata istituita l'IRAP e contestualmente abolite sette forme di imposizione (tra cui l'ILOR, la patrimoniale sulle imprese, i contributi sociali sanitari, la tassa sulla salute, l'ICIAP), rivisto il sistema di finanziamento della sanità, riformata completamente la tassazione dei redditi finanziari, rivista l'IVA, riformata anche l'amministrazione fiscale. Come si può dire che non c'era un disegno? Può piacere o non piacere, ma affermare che non c'era un disegno è senz'altro eccessivo, siamo di fronte a un falso storico.

Ricordo anche i primi anni Duemila, quando Tremonti propose il suo Libro Bianco: non c'era anche lì un disegno di riforma fiscale? Certo, ne ha poi attuate solo alcune parti. Ma sull'imposta sulle società, che è stata riformata con l'IRES, ha istituito la *participation exemption* e introdotto i consolidati di gruppo, per menzionare due aspetti molto rilevanti. Nel 2011 Tremonti aveva proposto l'ACE, che poi è stata attuata dal governo Monti. Insomma, dire che Tremonti non avesse un disegno è anch'esso un falso storico, a mio avviso.

Ma anche le fasi successive hanno visto interventi significativi, che hanno rivisto il disegno del nostro sistema tributario. Ho appena citato l'ACE, introdotta dal governo Monti. Quel governo promosse una legge delega, che non era sistemica e non era generale riguardo al *tax design*, ma ha introdotto alcune riforme importanti. Ricordava Giuseppe Melis pochi minuti fa che con quella legge delega approvata nel 2014 dal nuovo Parlamento sono stati rivisti l'abuso del diritto, le norme antielusione e il regime degli interpelli; è stata istituita la *cooperative compliance*; introdotti gli ISA (Indicatori Sintetici di Affidabilità), in sostituzione degli studi di settore. Sotto la guida del professor Gallo, che ha presieduto alcuni gruppi tecnici, si è lavorato per cambiare il rapporto tra fisco e contribuente, nel senso di una maggiore collaborazione, maggiore apertura reciproca, con l'obiettivo di accrescere la certezza del diritto e migliorare l'attrattività del paese per gli investimenti di imprenditori sia stranieri, sia nazionali. Affermare che tutto questo non è mai esistito sembra francamente eccessivo: anzi, come ho detto, un falso storico.

Chiudo questa digressione per tornare al tema della delega fiscale odierna. Il governo cosa ha fatto? Come ha tenuto conto delle raccomandazioni contenute nel documento parlamentare di un anno fa, assolutamente contraddittorio tra l'e-

nunciato iniziale e le proposte concrete? In primo luogo, il governo ha preso atto di alcune carenze.

La prima era l'assoluta mancanza di qualunque riferimento alla riforma del catasto, che invece è un elemento importante in un sistema fiscale che funzioni in modo efficiente, non discriminatorio, ed è basato, in particolare per quanto riguarda il finanziamento degli enti locali, sulle patrimoniali sugli immobili.

Ma soprattutto c'era un aspetto del documento delle Commissioni parlamentari che era assai critico: mancava qualsiasi riferimento al finanziamento della riforma. Anzi, veniva avanzata la raccomandazione di conservare tutti i trattamenti di favore esistenti, ad aliquota bassa, e abbassare invece il carico fiscale laddove fosse disallineato verso l'alto, con l'idea che, in sostanza, occorressero sgravi fiscali significativi, corposi e diffusi. L'idea che serpeggiava, e che emergeva in vari interventi politici, era che in fondo si sarebbero potuti utilizzare i fondi del PNRR anche per finanziare gli sgravi fiscali, perché avrebbero portato crescita economica. Dal punto di vista della teoria economica, questo tipo di raccomandazione sembrerebbe riconducibile agli schemi della *supply side economics*: abbassare il carico fiscale automaticamente innalza il sentiero di crescita dell'economia. Ma i fautori della *supply side* erano anche sostenitori delle tesi della scuola della *public choice*. Nell'approccio nordamericano ridurre il carico fiscale va accompagnato a una riduzione, un contenimento, della spesa pubblica. Da noi no. Ciò che emerge dagli eventi e dal dibattito degli ultimi due anni è che l'idea del vincolo di bilancio è completamente saltata, complice in questo il COVID e l'abbandono del patto di stabilità e crescita a livello comunitario. Oggi a livello di opinione pubblica viene ritenuto più che legittimo chiedere sostegni e aiuti. E in effetti è legittimo, in un momento di crisi economica come quella conseguente alla pandemia, così come è legittimo chiedere sgravi fiscali. Il punto è che si è persa nell'opinione pubblica la nozione della necessità di un equilibrio di lungo periodo della finanza pubblica e di garantire la sostenibilità del debito. Gli scenari che ci ha illustrato Massimo Bordignon poco fa, segnalando le tensioni all'interno dell'Unione Europea, il difficile quadro macroeconomico, il quadro geopolitico che cambia, il segnale dello spread che si allarga, mandano segnali preoccupanti. L'allargamento dello spread non dipende dal patto di stabilità e crescita, dipende dal fatto che i mercati accentuano la percezione del nostro debito come non sostenibile nel medio lungo termine. Quindi, non si può immaginare di scaricare sul disavanzo pubblico il costo di una riforma fiscale che punti a un drastico ridimensionamento delle entrate. Il governo ha corretto questo aspetto, ripristinando nella delega il vincolo di bilancio e imponendo la parità di gettito. Ha sì consentito, con le future leggi di bilancio, di conferire fondi per sgravi fiscali funzionali alla riforma, ma nel rispetto della disciplina di bilancio.

L'altro aspetto su cui il documento delle Commissioni era estremamente carente è il tema dell'equità orizzontale e delle disparità di trattamento che i vari regimi sostitutivi comportano, al quale, come rilevato, dopo aver pagato una sorta di *lip service* nell'introduzione, successivamente, nelle conclusioni e nelle proposte

contenute nel loro documento, le Commissioni non hanno dato seguito. Su questo il governo è intervenuto. A me sembra che abbia preso sul serio le indicazioni che erano nella premessa e quindi abbia fatto una scelta molto chiara: ha proposto come criterio di delega, per quanto riguarda l'imposizione sui redditi, la progressiva evoluzione verso un modello di tassazione duale dei redditi personali (art. 2), che preveda «*l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione ai redditi derivanti dall'impiego del capitale, anche nel mercato immobiliare, e ai redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo condotte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'imposta sul reddito delle società (IRES)*». Quindi, in sostanza, per gli imprenditori individuali e le società di persone soggetti all'IRPEF, il governo sembra proporre quella che viene chiamata IRI (Imposta sui Redditi Imprenditoriali), un regime istituito con la legge di bilancio per il 2017, successivamente sospeso e poi definitivamente abolito nel 2019. A questi principi il governo ha aggiunto un altro interessante criterio di delega: all'art. 3 ha stabilito il principio della «*tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese, per limitare distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche delle attività imprenditoriali*».

Gli ultimi due criteri che ho citato puntavano, in effetti, alla realizzazione di un sistema di tassazione duale con un'unica aliquota proporzionale ridotta sui redditi da capitale, convergente nel medio periodo tra il 21% della ritenuta forfettaria sugli affitti e il 26% della ritenuta sulla gran parte dei redditi finanziari, avendo come *benchmark* il fatto che l'IRES è all'aliquota del 24% e la prima aliquota dell'IRPEF è al 23%. Quindi, in prospettiva, la delega puntava a un'aliquota unica a un livello intermedio, in funzione anche del gettito, e ovviamente alla revisione drastica di tutti i sistemi agevolativi, esenzioni e regimi particolari oggi esistenti.

Cosa si sta profilando, invece? La legge delega verrà approvata probabilmente la settimana prossima alla Camera, prima in Commissione Finanze e poi in Aula, poi passerà al Senato: probabilmente avremo il testo definitivo entro luglio. Ma dagli annunci si capisce che questo disegno di sistema fiscale completamente duale è morto. Saranno mantenuti i regimi speciali. In particolare, il regime dei forfettari rimarrà come è oggi, con un'estensione di ulteriori due anni: sarà quindi ampliato. Da questo punto di vista sopravviveranno tutti i mali del sistema che poc'anzi ho ricordato leggendo la relazione che un anno e mezzo fa le Commissioni hanno redatto e inviato al governo. Quello che si sta verificando è che la delega uscirà in coerenza con le raccomandazioni finali di quel contraddittorio documento.

Segnalo che due giorni fa l'assemblea del CNEL ha approvato due documenti sulla riforma fiscale redatti da un gruppo di lavoro coordinato dal professor Gallo, che riguardano da un lato l'attuazione di un sistema perfettamente duale e dall'altro lato il tema del federalismo fiscale e della sostituzione dell'IRAP. Questi due documenti compariranno tra pochi giorni sul sito del CNEL. Invito a leggerli come libro dei sogni, come quello che avrebbe forse potuto essere la riforma fiscale se il

disegno originale della legge delega governativa avesse potuto procedere.

Segnalo che in quei documenti, tra l'altro, si è affrontato il tema della tassazione dei redditi finanziari. In particolare, si è sottolineato che la tassazione dei titoli di Stato al 12,5% non è giustificata: la distinzione di aliquote in funzione dell'emittente è ormai in disuso a livello internazionale; il timore della partita di giro, che ha caratterizzato il dibattito negli anni Settanta e Ottanta del secolo scorso, oggi non è più attuale. Il trattamento dei PIR che sono esenti da ogni forma di imposizione sui redditi, e anche dall'imposta di successione, risulta ancora più favorevole di quello dei titoli di Stato. Forse un ripensamento sarebbe opportuno, anche perché non è chiara la finalità: tutela del risparmio individuale o sostegno al capitale di rischio per le PMI? In certi momenti la raccolta di fondi è stata così forte che non si riusciva a trovarne l'impiego. Anche il trattamento fiscale della previdenza complementare va rivisto. Ma sono tanti gli aspetti da esaminare, su cui faccio rimando al documento del CNEL. Riguardo ai redditi immobiliari, ricordo le due aliquote di ritenute forfettarie (10 e 21%), che andrebbero riesaminate. Riguardo ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo, il documento affronta la revisione del regime forfettario e la reintroduzione dell'IRI.

Più in generale, ci sono due temi che vengono affrontati nel documento del CNEL e che considero importanti. Il primo è il tema della "comprensività" delle basi imponibili. Il sistema duale scinde le basi imponibili in due parti: i redditi da capitale, a tassazione proporzionale, e i redditi da lavoro, che sono soggetti alla progressività. Ma il problema della onnicomprensività resta: cioè, le due basi imponibili dovrebbero essere le più ampie possibili ed escludere il minor numero possibile di redditi, sia da lavoro, sia da capitale.

Strettamente collegato a questo tema è quello dell'erosione. È stata illustrata stamattina la recente forte crescita del numero di misure che erodono le basi imponibili, sotto forma di aliquote agevolate, basi imponibili ridotte, esenzioni, trattamenti di favore.

Vorrei sottolineare, in particolare, uno di questi regimi: si tratta dell'esenzione dei redditi degli imprenditori agricoli dalla base imponibile dell'IRPEF, che è in vigore dal 2017 ed è stato prorogato anno per anno fino ad oggi, adducendo come motivazione la situazione di difficoltà e di crisi congiunturale del settore. C'è da dire, guardando i dati macroeconomici, che non sembra che il PIL in agricoltura abbia sofferto, soprattutto negli anni della pandemia, più degli altri settori, anzi; anche i ricavi non sono andati male. Non è chiaro da quali dati di analisi emergano le gravi difficoltà congiunturali del settore agricolo.

Ma riprendo il discorso fatto in precedenza: oggi è legittimo chiedere aiuti, sotto forma di spese dirette e di sgravi fiscali, mentre il fisco è visto come un male in sé. Credo che il mondo dell'agricoltura, le lobby, le associazioni degli imprenditori agricoli abbiano conseguito un obiettivo, che forse è l'aspirazione anche di altre associazioni: quella che io chiamo la extraterritorialità fiscale. È paradossale che un'attività così radicata sul territorio goda invece di una sorta di extraterritorialità fiscale pressoché totale: gli imprenditori agricoli sono stati i primi ad aver

conseguito l'abolizione dell'IRAP; dall'IMU sui terreni e sui fabbricati strumentali sono sostanzialmente fuori; adesso anche il loro reddito d'impresa è esente dall'IRPEF (e dalle relative addizionali). La difformità di trattamento rispetto agli altri imprenditori è ampia e palese.

Ritorno alla parte iniziale di questo convegno, quella di ieri mattina, presieduta e introdotta da Luca Antonini. Ieri è stata sottolineata l'importanza del concetto di solidarietà come principio costituzionale, che deve informare anche l'assetto del sistema tributario. Ma come sono "solidali" questi imprenditori agricoli? Non pagano l'IRAP, non pagano sul reddito d'impresa, a differenza di tutti gli altri imprenditori, e non pagano neanche l'IMU sui terreni e sui fabbricati strumentali. Godono però dell'universalità dei servizi pubblici, a partire dalla sanità e dalla scuola; utilizzano la viabilità; in caso di incendio o allagamento chiamano i vigili del fuoco; eccetera, eccetera, eccetera. Ma, a me sembra, contribuiscano poco alla fiscalità generale. Certo, pagano l'IVA. Ma solo quando operano come consumatori, non come imprenditori. In generale, infatti, il soggetto passivo IVA riscuote per conto dell'erario, ma non dovrebbe restare gravato dal tributo. Gli agricoltori, quando operano come imprenditori soggetti passivi, grazie al loro regime speciale, storicamente hanno fruito di sovra-compensazioni IVA. Anche quando, come imprenditori, utilizzano prodotti soggetti ad accisa, godono di agevolazioni specifiche, come quella sul gasolio agricolo. Quindi contribuiscono alla fiscalità generale in veste di consumatori, o di risparmiatori che percepiscono redditi da capitale, quasi per niente (o assai poco) come imprenditori. Ma questo è sostenibile? È coerente con l'equità orizzontale? E con la solidarietà? Forse si dovrebbe cominciare a ragionare in un altro modo: escludere dal godimento di alcuni servizi universali i soggetti che non contribuiscono al finanziamento di quei servizi. Al riguardo, mi è capitato di partecipare a una discussione, che poi è rientrata, con una regione italiana che poneva una correlazione tra il contributo alla fiscalità generale versato da alcune categorie di cittadini e il godimento di un servizio universale, come è la sanità. Se il cittadino non contribuisce, attraverso la fiscalità generale, al finanziamento del servizio offerto, ne può fruire, ma dovrebbe pagarlo, con un contributo specifico. Credo che non sia irrealistico cominciare a ragionare anche in questi termini.

Nel documento del CNEL si è anche posto l'interrogativo se un sistema di imposizione duale non debba preoccuparsi di tener conto dell'inflazione. In questo siamo stati forse un poco preveggenti: il testo è stato scritto diversi mesi fa, quando l'inflazione era da tutti gli osservatori considerata una bolla che sarebbe rientrata presto. Oggi non è così, i fatti e la loro percezione sono diversi. Abbiamo segnalato nel documento che bisognerebbe evitare fenomeni come il drenaggio fiscale sui redditi da lavoro, sottoposti all'imposta progressiva, pensando a correttivi che indicizzino la struttura dell'imposta in funzione dell'inflazione. E poniamo anche il problema dell'erosione dei redditi da capitale per effetto dell'inflazione. Dubito che verranno presi provvedimenti correttivi in questa direzione. E penso che oggi non sarebbe neanche opportuno prenderli, per non anti-



cupare o consolidare aspettative inflazionistiche. Vale però la pena di ricordare che questi problemi esistono anche in un modello di imposizione duale, non solo nel modello onnicomprensivo.

Nel documento del CNEL si afferma anche che, ovviamente, bisognerebbe riformare il catasto. Riguardo invece all'abolizione dell'IRAP, si riprende una proposta che già era stata avanzata in un lavoro Astrid di un anno e mezzo fa. In sintesi, l'idea è di sostituire l'IRPEF con un nuovo prelievo, che nel progetto Astrid era chiamato "contributo di solidarietà" e nel documento del CNEL si chiama invece IPRES (Imposta per il finanziamento delle prestazioni sociali). In sostanza, è un'imposta con bassa aliquota e larghissima base imponibile. Oltre ai redditi d'impresa tasserebbe tutti gli altri redditi: le plusvalenze, i redditi da capitale (affitti, interessi, dividendi), i diritti d'autore, le vincite al gioco. Includerebbe anche i redditi dei forfettari, degli imprenditori agricoli, del lavoro autonomo occasionale. In sostanza sarebbe un'imposta a larghissima base imponibile, più ampia anche dell'IRAP in versione originaria, e con un presupposto molto diverso, perché non sarebbe più il valore della produzione netta da attività economiche autonomamente organizzate, ma invece si avvicinerrebbe molto a un concetto di reddito entrata, cioè tutti i redditi percepiti dalla persona fisica. Ridurrebbe quindi le varie forme di erosione, mantenendo un'aliquota molto bassa: sarebbe un modo per far contribuire tutti al finanziamento di prestazioni sociali universali.

Chiudo rammentando che quanto ho esposto finora riguardo all'attuazione di un modello di imposizione compiutamente duale è un mero libro dei sogni, a futura memoria.

Nei pochi minuti che mi restano vorrei invece soffermarmi su un tema di fiscalità internazionale che, a mio avviso, potrebbe essere interessante ai fini di questo convegno, intitolato "L'assetto costituzionale del prelievo nel terzo millennio". Mi riferisco alla questione su cui ci ha intrattenuto la professoressa Cipollina, cioè i due pilastri del progetto OCSE. In particolare, al secondo pilastro, che intende costruire un'imposta minima a livello mondiale. Questo secondo pilastro è una proposta di coordinamento politico non vincolante giuridicamente, cioè non sarà istituito da un trattato internazionale. È uno schema di coordinamento: ogni giurisdizione è libera di adottare o meno il secondo pilastro, ma se lo farà si atterrà alle regole concordate. Il secondo pilastro è stato approvato dall'Inclusive Framework on BEPS, istituito presso l'OCSE, che comprende circa 140 giurisdizioni. Come ricordato, è un accordo di *soft law*, non è un trattato. I soggetti passivi sono le grandi multinazionali (si stima che siano circa 3000 a livello globale). Vengono individuate la capogruppo e le altre entità costitutive (cioè, le società controllate o le stabili organizzazioni). La logica è la seguente: si calcola su ogni entità costitutiva del gruppo il livello di tassazione effettiva, per verificare se sia almeno pari al 15%. Occorre tener presente che il secondo pilastro trova applicazione ex-post: cioè prima verranno applicate tutte le normative fiscali nazionali, i trattati contro le doppie imposizioni e le regole antiabuso previste dalle legislazioni nazionali; successivamente, si verificherà se è stato rispettato il livello di

tassazione effettiva minima del 15%. Il livello di tassazione minima prende a riferimento le imposte dovute per l'esercizio, quindi non le imposte pagate, ma le imposte dovute, comprese quelle differite, come contabilizzate nel bilancio, che vanno confrontate con l'utile risultante dallo stesso bilancio. Sono previsti molti aggiustamenti, sia per le imposte che per l'utile, su cui non mi soffermo. Se si accerta che l'entità costitutiva ha contabilizzato un'aliquota di imposizione effettiva inferiore al limite del 15%, si calcola la Top-up Tax, cioè l'imposta compensativa aggiuntiva che sarebbe necessaria per raggiungere quel limite. Ma come si esige la Top-up Tax?

Ci sono due regole per far funzionare il secondo pilastro. La prima è la Income Inclusion Rule (IIR): la capogruppo può farsi carico delle imposte Top-up e le assolve su tutte le entità costituenti il gruppo presenti in altre giurisdizioni. Ovviamente perché questo avvenga è necessario che la giurisdizione in cui è residente la capogruppo aderisca al secondo pilastro e legiferi nel suo ordinamento la regola dell'IIR. Ma il sistema è aperto e già sappiamo che diverse giurisdizioni non applicheranno il secondo pilastro. Ad esempio, le Isole Cayman, ma non sono le sole. Infatti, molti paesi di piccole dimensioni hanno un sistema impositivo basato sulle imposte indirette e istituire una *corporation tax* risulterebbe troppo costoso dal punto di vista amministrativo. Si limiteranno a dare cooperazione amministrativa alle autorità fiscali degli altri paesi, quando necessario.

Ma se non c'è una IIR sulle capogruppo, come si assicura un livello di tassazione minima a livello globale? Con la regola della UTPR (Under Taxed Profit Rule), che prevede che si sommino tutte le imposte compensative di tutte le entità costituenti del gruppo multinazionale. Questa sommatoria a livello mondiale delle Top-up tax del gruppo viene poi ripartita tra tutte le giurisdizioni che hanno istituito la UTPR e in cui è presente almeno una entità costitutiva del gruppo. La ripartizione avviene utilizzando una formula che è basata su due indicatori, di uguale peso: la quota di lavoratori sul totale dei lavoratori e la quota di immobilizzazioni materiali sul totale delle immobilizzazioni materiali. Questo sistema assicura che, anche se la giurisdizione in cui risiede la capogruppo non applica la IIR, le altre giurisdizioni in cui è presente il gruppo con sue entità costitutive possano, con la UTPR, prelevare le Top-up Tax sull'intero gruppo e assicurare il livello minimo di tassazione effettiva a livello mondiale. È molto ragionevole presupporre che a livello mondiale almeno una giurisdizione tra quelle in cui il gruppo è presente con le sue entità costitutive applicherà la UTPR: in questo caso limite, quella giurisdizione si approprierà dell'intera sommatoria a livello mondiale delle Top-up Tax dovute dal gruppo. La combinazione della IIR e della UTPR, innescando una corsa tra giurisdizioni per appropriarsi del gettito che altrimenti verrebbe comunque prelevato da altre giurisdizioni, crea un meccanismo, che è stato definito "diabolico", che dovrebbe assicurare il rispetto del limite del 15% di tassazione effettiva a livello mondiale.

Il mondo delle imprese ha sottolineato che il sistema del secondo pilastro è troppo complicato e andrebbe semplificato, e forse lo sarà; in ogni caso, l'at-

tuazione entro il 2023 è troppo ravvicinata ed estremamente problematica. In particolare, però, i rappresentanti delle imprese hanno sottolineato una criticità: una entità costitutiva residente in una giurisdizione che ha istituito la regola della UTPR potrebbe chiudere l'esercizio senza utili, o perfino in perdita, ma le potrebbe essere richiesta una UTPR perché una (o più) società dello stesso gruppo residenti in altre giurisdizioni, ma con la(e) quale(i) non ha rapporti, hanno conseguito un livello di tassazione effettivo inferiore al 15%. Potrebbero mancare rapporti di partecipazione diretta, ma anche rapporti economici. All'interno dei gruppi, infatti, esiste un'elevata specializzazione: alcune entità sono attive nel manifatturiero, altre nella finanza, o nella ricerca e sviluppo, o nella commercializzazione, ecc. Potrebbero mancare anche flussi commerciali tra l'entità costitutiva chiamata ad assolvere la UTPR e le altre entità costitutive che andrebbero assoggettate a Top-up Tax. In questi casi, esiste un nesso, e quale è? È corretto che un'entità costitutiva debba essere chiamata ad assolvere la UTPR perché un'altra entità del gruppo ha assolto imposte al disotto del minimo, quando questa seconda entità è a tutti gli effetti un soggetto giuridico terzo, residente in un'altra giurisdizione, con il quale non intercorrono partecipazioni dirette al capitale, e nemmeno rapporti economici, e l'unico legame è l'appartenenza allo stesso gruppo? Questo è coerente con i principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva?

Non sono in grado di esprimere un'opinione. Noto però che la Svizzera, che intende partecipare al secondo pilastro, ha avviato un processo di modifica della sua Costituzione, volto ad autorizzare deroghe ai principi costituzionali della generalità e uniformità e della sostanza economica. Posso solo concludere segnalando che forse questo aspetto, in paesi non a *common law* e con consolidata giurisprudenza costituzionale in materia fiscale, merita qualche attenzione.

# CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E PRINCIPI COSTITUZIONALI: NUOVE PROSPETTIVE RICOSTRUTTIVE

*Ernesto Maria Ruffini\**

ABSTRACT: La formulazione dell'art. 53 della Carta individua un chiaro nesso fra prelievo fiscale e finanziamento dei diritti costituzionali. In questa prospettiva, l'evasione priva lo Stato di risorse essenziali.

I passi in avanti nell'attività di contrasto dell'evasione fiscale hanno portato a una progressiva riduzione del fenomeno, ma senza una radicale riforma del sistema della riscossione – nell'ambito di una più ampia riforma tributaria – il percorso non potrà dirsi compiuto.

Sebbene possa apparire un aspetto secondario, la scelta dei costituenti di utilizzare l'espressione “capacità contributiva” nell'art. 53 della Carta («*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*») ha in realtà finalità ben precise: definire la potestà impositiva dello Stato non soltanto come un potere, ma anche come un dovere della collettività di contribuire, di con-correre al sostenimento dei servizi pubblici.

Il sistema tributario italiano è oggi informato a criteri di progressività e l'imposta progressiva – o, come la definiva il presidente Einaudi, “imposta democratica” – tratta in modo diverso coloro che si trovano in situazioni differenti per renderli “più uguali”. In questa prospettiva, l'uguaglianza non è dunque parità aritmetica ma è la giusta ripartizione del carico tributario tra tutti i contribuenti.

Per comprendere quale fattore di novità abbia rappresentato questa impostazione occorre tener presente che al momento dell'entrata in vigore della Costituzione il sistema fiscale non aveva la fisionomia attuale. La maggior parte dei prelievi era fondata su tributi indiretti ed erano altissimi i livelli di evasione. Solo nel 1951 venne realizzata, a opera del Ministro del Tesoro Ezio Vanoni, una prima riforma che introdusse l'obbligatorietà della dichiarazione dei redditi annuale, superando il metodo precedente, in base al quale l'importo dichiarato si conside-

---

\* Direttore dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

rava invariato fino a una nuova dichiarazione da parte del contribuente o a un'eventuale verifica fiscale.

La fine di quella stagione – che segnò l'epilogo delle riforme in campo tributario, se non il loro sostanziale abbandono – ha determinato anche il venir meno di interventi capaci di incidere sul sistema. Accadde così che dalla seconda metà degli anni Cinquanta, in concomitanza con l'insediamento della Corte costituzionale, si assistette sovente all'esercizio di una funzione supplente da parte dei giudici di legittimità, talvolta con deliberazioni che finirono addirittura per "salvare" l'impianto generale. *Ex multis*, valga la pena rammentare la decisione di definire programmatiche – e non meramente precettive – le norme sulla progressività del sistema tributario, oppure il reiterato rilievo dato all'applicazione, anche in ambito fiscale, del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Carta.

Non ebbe miglior fortuna, nei primi anni Sessanta, la stagione di Cesare Cosciani, che malgrado il progetto della Commissione da lui presieduta (un'unica imposta progressiva comprensiva di tutti i redditi, un'imposta patrimoniale sul reddito), segnò parimenti l'arresto del riformismo tributario.

Si dovrà attendere l'inizio degli anni Settanta per assistere a una radicale riforma del sistema. Anche allora, di fronte alle scelte da affrontare, c'era – proprio come oggi – un convitato di pietra: l'evasione fiscale, che non solo rappresenta una violazione del principio di uguaglianza tale da determinare situazioni di privilegio, disparità e concorrenza sleale, ma che, deprivando lo Stato di risorse fondamentali, ne mette a rischio la principale fonte di sostentamento.

Per comprendere il nesso fra prelievo fiscale e finanziamento dei diritti costituzionali, appare utile riportare proprio le parole di Vanoni, la cui validità appare perdurante malgrado il tempo intercorso: «*L'evasione compromette un'equa distribuzione dei carichi tributari. In una simile situazione la pressione tributaria diventa vessatoria e veramente insopportabile per gli onesti e per le categorie di contribuenti che non possono sfuggire all'esatta determinazione dell'imposta e l'evasione assume i tratti di uno strumento di concorrenza sleale così da compromettere i normali rapporti economici e da spingere su una strada dell'evasione fiscale una schiera sempre più numerosa di contribuenti*»<sup>1</sup>. E ancora: «*Guai a noi se nell'amministrare i tributi non sapessimo usare la giusta severità e il giusto equilibrio, nel saper prendere a chi può per dare a chi ha bisogno di avere*»<sup>2</sup>.

Come riconosciuto anche dalla Corte costituzionale, il dovere tributario di concorrere alle spese pubbliche si qualifica come dovere inderogabile di solidarietà, in quanto il prelievo fiscale è essenziale alla vita dello Stato e al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali<sup>3</sup>. Da ciò discende che il cittadino deve

<sup>1</sup> Relazione ministeriale alla legge 11 gennaio 1951, n. 85.

<sup>2</sup> Discorso al Senato, 16 ottobre 1956.

<sup>3</sup> Corte cost., sentenza 23 dicembre 2019, n. 288.

essere messo in condizione di conoscere le finalità con cui viene impiegato il suo contributo.

È in quest'ottica che negli anni scorsi l'Agenzia delle Entrate, in quello che potrebbe essere considerato un piccolo esercizio di educazione civica, ha introdotto per talune tipologie di contribuenti la possibilità di conoscere la ripartizione delle imposte versate l'anno precedente al bilancio dello Stato e in che misura esse hanno contribuito al finanziamento dei servizi.

Negli anni più recenti si è rilevata una tendenza alla contrazione dell'evasione fiscale e a un crescente adempimento spontaneo da parte dei contribuenti. Malgrado si tratti di un dato senz'altro incoraggiante, va tuttavia considerato che una cosa è comprendere, anche stimandolo, il fenomeno; altra è avere la capacità di individuarlo e di contrastarlo; altra ancora – ed è qui che si gioca la credibilità del sistema fiscale – è disporre degli strumenti necessari per riuscire a recuperare le somme non versate. Attualmente, infatti, nonostante una considerevole parte dell'evasione stimata venga accertata, non tutta riesce a essere pienamente riscossa a causa di una legislazione inadeguata.

Come noto, nel nostro Paese la riscossione coattiva dei tributi fino al 2006 era affidata ad esattori privati. Il superamento di questo sistema, demandato ai concessionari, e l'affidamento del servizio ad una società pubblica (Equitalia) distinta dall'ente impositore, ha dato risultati incoraggiati: da circa 3 miliardi di euro l'anno (periodo 2000-2005), la riscossione è salita a 7,5 miliardi (periodo 2006-2016) e si è attestata a quasi 11 miliardi prima della pandemia. Peraltro tutte somme incassate, è il caso di rilevare, senza oneri aggiuntivi per lo Stato, dal momento che – nel precedente assetto – i costi dell'attività di recupero erano posti a carico dei debitori attraverso il meccanismo dell'aggio.

Tuttavia questo significativo incremento, di cui hanno beneficiato le casse dello Stato, ha indotto il legislatore a ridimensionare i poteri di Equitalia.

Attualmente, anche per effetto delle limitazioni previste dalla normativa, l'Italia possiede un "magazzino" di crediti non riscossi che diventa sempre più difficile da gestire, in quanto composto da oltre 275 milioni di singoli crediti affidati a partire dal 2000, contenuti in oltre 160 milioni di cartelle esattoriali e riferiti a circa 22 milioni di contribuenti, per un controvalore di oltre 1.100 miliardi di euro.

Questa abnorme consistenza, oltre a rappresentare un'anomalia anche nel panorama internazionale, priva il sistema-Paese di un significativo gettito, che per la sua entità potrebbe scongiurare la necessità di quei tagli "dolorosi" cui il decisore pubblico è spesso costretto, anche in comparti chiave quali la sanità o la scuola.

È del tutto evidente che, senza una riscossione efficiente, l'attività di contrasto all'evasione fiscale posta in essere dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Entrate rischia di rivelarsi del tutto inefficace e, conseguentemente, di perdere credibilità. La stessa individuazione dell'evasione appare superflua se

non si riesce a porvi freno per mancanza di strumenti idonei. Al tempo stesso, occorre evitare che nei prossimi anni il magazzino continui ad aumentare di dimensione.

A luglio 2021 il Ministro dell'Economia e delle Finanze ha trasmesso al Parlamento una relazione sullo stato del sistema di riscossione nazionale e successivamente, dal punto di vista normativo, alcuni importanti passi avanti sono stati compiuti. Nella legge di bilancio per il 2022 è stato ad esempio previsto il superamento del vecchio metodo di remunerazione mediante l'aggio. Già la Corte costituzionale ne aveva del resto messo in dubbio la legittimità, inducendo il legislatore ad abolirlo<sup>4</sup>. Si tratta di una decisione condivisibile anche da un punto di vista culturale, poiché si fonda sull'assunto che l'attività di riscossione viene svolta a favore di tutta la collettività e dev'essere pertanto posta a carico della fiscalità generale.

Anche il disegno di legge delega per la riforma fiscale prevede interventi sul sistema nazionale della riscossione, con l'auspicio che vengano curati con particolare attenzione gli inevitabili profili di "psicologia fiscale" connessi a tali interventi.

Per essere attuate correttamente, infatti, le norme devono essere innanzitutto formulate in modo semplice e chiaro, così da renderle comprensibili non soltanto agli addetti ai lavori.

Nel momento in cui è in discussione la riforma del sistema tributario c'è quindi da augurarsi che venga dato ascolto all'ammonimento di Einaudi che invitava a gettare «*alla Geenna i dottrinari che si innamorano di un'imposta, la complicano, la perfezionano, la sfaccettano, la cesellano e finiscono a persuadersi che sia scienza quella certa cosa che serve a creare gingilli fragilissimi invece che a semplificare strumenti concreti di tassazione*» e richiamava l'attenzione all'esigenza di porre «*attenzione a come possa essere applicata la norma fiscale sia dall'amministrazione sia dei contribuenti*»<sup>5</sup>. Vale a dire che le difficoltà interpretative, da cui poi sorgono i contenziosi, i ricorsi, le opposizioni, scaturiscono dalla scarsa linearità, che non è tale solo per i professori, il Giudice costituzionale, i giudici tributari, i giudici della Cassazione e l'Amministrazione finanziaria, ma a maggior ragione per i contribuenti.

Anche al fine di contrastare efficacemente l'evasione fiscale, quando si legifera occorre pertanto essere il più comprensibili possibile e soprattutto evitare di affermare più del necessario. Un sistema confuso confonde infatti i contribuenti onesti e favorisce quelli disonesti.

*«Il problema tributario – osservava Vanoni – è certamente il meno comodo, il meno simpatico forse ma, pur tuttavia, rappresenta nella vita politica di un paese una delle basi più importanti della stabilità e dello svolgimento ordinato della vita*

---

<sup>4</sup> Corte cost., sentenza 25 maggio 2021, n. 120.

<sup>5</sup> EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1967.

*sociale ed economica della collettività. Non vi è possibilità di un ordinamento democratico senza un ordinamento tributario serio e ben ordinato»<sup>6</sup>.*

In considerazione degli effetti sulla vita democratica del Paese, la responsabilità del legislatore nell'attuazione di un "sistema tributario serio e ben ordinato" è dunque massima. C'è da augurarsi che esso sappia essere all'altezza del ruolo cui è chiamato.

---

<sup>6</sup> VANONI, *La politica economica degli anni degasperiani*, Firenze, 1977.





# LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI TRA STATI NEL CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE E L'UTILIZZO DEI DATI

*Michele Carbone*\*

ABSTRACT: Lo strumento principale delle nuove politiche fiscali è certamente rappresentato dallo scambio automatizzato di informazioni finanziarie e dall'adozione di *standard* comuni di acquisizione e trasmissione delle stesse. Rispetto al passato, le moderne forme di cooperazione non sono più rimesse alla libera iniziativa delle parti, ma mettono a disposizione delle Autorità fiscali, senza che queste ultime conducano attività investigative o di accertamento, preziosi dati e notizie per individuare e affrontare i fenomeni di frode, evasione ed elusione fiscali, afferenti i propri contribuenti. Le varie forme di acquisizione delle informazioni nell'ambito della cooperazione amministrativa internazionale pongono il tema della loro corretta utilizzabilità, sia in chiave istruttoria che probatoria distinguendo, a tale ultimo riguardo, l'ambito del complessivo procedimento tributario di accertamento delle imposte da quello giudiziario, conseguente all'instaurazione (parallela ed eventuale) di un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti.

SOMMARIO: 1. Gli strumenti per lo scambio di informazioni. – 2. Il *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA). – 3. Il *Common Reporting Standard* (CRS). – 4. La Direttiva 2011/16/UE e le successive DAC. – 5. Utilizzo e valore probatorio dei dati di fonte estera. – 6. Conclusioni.

## 1. *Gli strumenti per lo scambio di informazioni*

Il ricorso alla cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi si sviluppa, originariamente, nell'ambito della più vasta problematica afferente la doppia imposizione internazionale, considerata ostacolo allo sviluppo oltre confine delle imprese.

---

\* Generale di Corpo d'Armata della Guardia di Finanza, Comandante Interregionale dell'Italia meridionale. Professore a contratto della materia "Legislazione Antiriciclaggio", presso l'Università degli Studi della Tuscia di Viterbo e la Link Campus University di Roma.

Tutto ciò in quanto i rimedi cosiddetti “unilaterali”, adottati dalle varie legislazioni tributarie (deduzione dell’imposta estera dalla base imponibile, aliquota ridotta per i redditi di fonte estera, esenzione dei redditi prodotti all’estero, imputazione dell’imposta estera sull’imposta personale), si sono rivelati, di sovente, inadeguati a regolare tale fenomeno, il quale, essendo conseguenza della diversità degli ordinamenti interessati e causa di un potenziale conflitto positivo di competenza, è stato oggetto di apposite convenzioni internazionali stipulate con il fine di limitarlo.

Come noto, infatti, in linea di massima, il sistema tributario dei vari Stati sottopone a tassazione, ai fini dell’imposizione personale (e, con alcune peculiarità, di quella societaria), per i soggetti residenti, tutti i redditi prodotti sia sul territorio sia all’estero (principio della *worldwide taxation*) e, per i soggetti non residenti, i soli redditi sul territorio nazionale (principio di territorialità). In detti ambiti, ciò che assume rilevanza sono i criteri di collegamento fra soggetto e territorio, i quali possono essere di natura soggettiva ovvero oggettiva (residenza, domicilio, stabile organizzazione, ecc.).

Ne consegue che l’utilizzo di tali diversi criteri per la tassazione dell’utile mondiale, potrebbe creare il rischio di duplice imposizione<sup>1</sup>: può accadere che due differenti ordinamenti si considerino legittimati ad esercitare la propria pretesa impositiva sullo stesso presupposto ovvero si ritengano competenti all’esercizio delle prerogative tributarie nei riguardi del medesimo soggetto. D’altronde, il ricorso a criteri di accertamento che si svincolano dal territorio potrebbe scontrarsi con i limiti cui è soggetta la potestà impositiva di ogni singolo Stato che, evidentemente, non può estendersi al di fuori dei propri confini.

In altre parole, le relazioni tra Stati in ambito tributario sono rigorosamente caratterizzate dal rispetto delle prerogative tributarie di ciascun Paese all’interno del proprio territorio. A ciò si aggiunga l’assenza, nell’ambito del diritto tributario internazionale, di un principio generale (codificato o consuetudinario) atto a stabilire un dovere di collaborazione tra Amministrazioni finanziarie, al fine di contrastare fenomeni di evasione/elusione fiscale.

In mancanza di un principio generale che la imponga, la collaborazione avviene esclusivamente su base volontaria mediante la stipula di intese internazionali contenute in specifici accordi che rappresentano l’unico strumento per realizzare l’assistenza tributaria a livello internazionale e che disciplinano i procedimenti di accertamento delle imposte. In particolare, il bilanciamento dei diversi interessi di gettito erariale avviene nell’ambito delle Convenzioni contro le doppie imposizioni (più comunemente denominate *Double Tax Conventions* – DTCs), la cui finalità è quella di ripartire le potestà impositive dei due Stati contraenti, senza intervenire a livello normativo negli ordinamenti fiscali coinvolti.

---

<sup>1</sup> In questo caso si parla di “doppia imposizione internazionale giuridica” in quanto lo stesso reddito, in capo al medesimo contribuente, viene tassato sia nello Stato della fonte che nel Paese della residenza. Essa si distingue dalla “doppia imposizione economica” che si verifica, invece, quando lo stesso reddito viene tassato in capo a più soggetti.

L'OCSE mette a disposizione dei suoi Paesi membri un Modello di convenzione contro la doppia imposizione (*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*); questo schema normativo – che non costituisce diritto applicabile né legge vigente, bensì unicamente un testo base per trattati internazionali da negoziare e stipulare tra Stati – è costituito da 31 articoli, racchiusi in sette capitoli.

In realtà, la cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie di diversi Paesi, quale strumento che si sviluppa nell'ambito del più ampio contesto legato alle problematiche relative alla doppia imposizione internazionale e agli strumenti per evitarla, ha subito nel tempo un'espansione sotto il profilo quantitativo e un'evoluzione sotto il profilo funzionale, affermandosi progressivamente quale primario mezzo finalizzato a prevenire ed evitare l'evasione e l'elusione fiscale internazionale<sup>2</sup>.

Infatti, i fenomeni della globalizzazione dei mercati economici e finanziari che offrono la possibilità di intrattenere rapporti commerciali con soggetti ubicati in altri Stati nonché la concreta opportunità di delocalizzare il processo produttivo, mediante la creazione di strutture in grado di ottimizzare i maggiori benefici, anche di natura fiscale, offerti dalle legislazioni di quegli Stati esteri dove il sistema tributario risulti più conveniente rispetto ad altri, rappresentano la premessa necessaria a possibili fenomeni evasivi ed elusivi cui soltanto un'efficace cooperazione tra le diverse Amministrazioni fiscali può far fronte<sup>3</sup>.

Questo particolare obiettivo è perseguito attraverso l'emanazione di norme che consentano lo scambio di informazioni, la mutua assistenza nella riscossione dei crediti ovvero altre forme di cooperazione ritenute utili in relazione al caso concreto.

Le metodologie dell'interscambio informativo previste nei diversi modelli di accordi fiscali e manuali redatti dall'OCSE sono riconducibili alle seguenti fattispecie:

– *su richiesta*, quando le normali fonti di informazione, disponibili secondo le procedure di accertamento interno, sono messe a disposizione su richiesta dell'altro Stato<sup>4</sup>. Questa tipologia può avere ad oggetto anche un'ampia platea di con-

---

<sup>2</sup>Normalmente tutte le convenzioni stipulate dall'Italia consentono lo scambio d'informazioni per l'applicazione delle norme interne (cioè per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale) e di quelle previste dalle convenzioni stesse (doppia imposizione).

<sup>3</sup>Non a caso il Progetto BEPS dell'OCSE contiene, tra l'altro, a carattere trasversale, l'Azione 15 – Strumento multilaterale, con cui si prefigge di modificare gli accordi bilaterali, con l'obiettivo di velocizzare e facilitare la realizzazione delle misure messe a punto per affrontare i fenomeni elusivi. È, infatti, necessario prefigurare metodologie che permettano di adeguare i regimi fiscali tempestivamente in risposta alla rapida evoluzione che caratterizza l'economia globale. Il rapporto evidenzia che, per quanto il contesto non fosse quello della tassazione, esistono comunque vari precedenti, nell'ambito del diritto internazionale, di modifiche di trattati bilaterali attraverso strumenti multilaterali.

<sup>4</sup>Lo scambio dati su richiesta ha fatto recuperare, in meno di dieci anni, 7,5 miliardi di euro, attraverso 250 mila richieste su indagini fiscali mirate, alle Amministrazioni finanziarie delle 161 giu-

tribuenti (scambio *su vasta scala*, c.d. *industry-wide*), a condizione che non si tratti di una *fishing expedition*, cioè una richiesta generica in quanto non riguardante uno o più contribuenti previamente identificati, basata sul mero sospetto ovvero ancora non attinente a profili fiscali dei soggetti investigati;

– *spontaneo*, concernente l’acquisizione e la trasmissione di informazioni attraverso specifiche investigazioni, allorché il Paese operante reputi che le stesse siano di interesse per lo Stato destinatario;

– *automatico* (o sistematico), qualora le informazioni, relative a una o più categorie di reddito che hanno fonte in una certa giurisdizione, ma sono percepite in un altro ordinamento nazionale, vengano sistematicamente trasmesse a quest’ultimo.

Queste prime tre forme di scambio di informazioni possono essere effettuate anche in maniera combinata;

– *controlli simultanei*, con i quali due o più Stati possono consentire, ognuno nel proprio territorio, che si ricorra ad ispezioni fiscali concomitanti riguardo alla situazione tributaria di uno o più soggetti passivi che presentino un interesse comune o complementare;

– *verifiche fiscali all’estero*, attuate previo accordo tra le Autorità tributarie, nelle quali vengono stabilite le modalità con cui i funzionari designati da un Paese possono presenziare alle attività ispettive condotte nell’altro Stato, allo scopo di scambiare le informazioni. L’accordo tra Autorità può, altresì, disciplinare le modalità con cui i funzionari del Paese richiedente assumono informazioni durante le ispezioni ed esaminano i documenti.

È evidente che l’accelerazione registrata negli ultimi anni nella lotta ai paradisi fiscali – sia dal punto di vista del contrasto alla “non collaborazione” (opacità) nello scambio di informazioni che della concorrenza fiscale dannosa dovuta a sistemi di tassazione privilegiati –, mediante il rafforzamento degli strumenti giuridici esistenti, è indubbiamente collegata alle gravi perdite di gettito per i singoli Stati e per l’Europa stessa (in termini di minori “risorse proprie”) che non hanno consentito più alcuna tolleranza da parte dei Paesi maggiormente colpiti.

La conseguenza è che la storica chiusura degli ordinamenti statali a qualsiasi forma di collaborazione fiscale gradualmente ha ceduto il passo alle più pressanti esigenze dei Paesi di addivenire ad adeguate forme di repressione dei fenomeni di criminalità economica, spingendo gli stessi ad abbandonare la concezione esclusivamente domestica della sovranità impositiva anche attraverso l’attenuazione del principio di territorialità.

Il punto di svolta è arrivato dal G20 di Londra del 2 aprile 2009 che, preannunciando la fine del segreto bancario<sup>5</sup>, ha dato il via ad una nuova stagione di

---

risdizioni partecipanti al *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* dell’OCSE (RIZZI, *Uno scambio dati ricco*, in *ItaliaOggi*, 30 luglio 2020, 28).

<sup>5</sup> «Siamo d’accordo per porre fine ai paradisi fiscali che non pubblicano le informazioni che chiediamo loro» (Gordon Brown, Primo Ministro del Regno Unito); «Tutti i partecipanti seduti attorno al tavolo»

collaborazione tra le Autorità fiscali dalla quale è scaturito un processo di adeguamento progressivo da parte dei Paesi contraddistinti da opacità informativa agli *standard* internazionali OCSE<sup>6</sup>.

Questa politica di forte contrasto ha portato, nel giro di pochi anni, alla stipula, da parte dei Paesi non collaborativi, di strumenti di negoziazione più agevole come gli Accordi per lo Scambio di Informazioni Fiscali (*Tax Information Exchange Agreements – TIEAs*)<sup>7</sup>.

Al riguardo, è stato ideato il *Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, elaborato dal *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* e pubblicato nel 2002; l'obiettivo prioritario è quello di incentivare e fissare uno *standard* minimo di effettività nello scambio di informazioni tra Paesi firmatari<sup>8</sup>.

A differenza delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, gli accordi in esame possono avere anche un funzionamento multilaterale, come piattaforma integrata di patti bilaterali (*integrated bundle of bilateral treaties*).

Mentre le modalità di ripartizione del tributo tra Stati non possono che attere ai rapporti bilaterali, lo scambio di informazioni – effettuato secondo procedure standardizzate – è un dispositivo giuridico che può essere disciplinato contestualmente da più di due parti, così come è avvenuto, tra l'altro, con:

- la Direttiva (UE) 15 febbraio 2011, n. 16 del Consiglio (detta anche DAC – *Directive on administrative cooperation – 1*)<sup>9</sup>, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore dell'imposizione diretta e che ha abrogato la Direttiva 77/799/CEE;
- il Regolamento (UE) n. 904/2010 concernente la “cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto”<sup>10</sup>. Nelle more

---

*lo vogliono farla finita con i paradisi fiscali. Da questo punto di vista non c'è alcuna divergenza»* (Nicolas Sarkozy, Presidente della Repubblica Francese); «*Individueremo i territori che si rifiutano di cooperare, ivi compresi i paradisi fiscali, e assumeremo misure per difendere il nostro sistema finanziario»* (Barack Obama, Presidente degli USA).

<sup>6</sup> Quasi tutti i membri del *Global Forum* hanno eliminato il segreto bancario ai fini fiscali, e circa 70 giurisdizioni hanno modificato le loro leggi dal 2009. Sono state vietate le azioni al portatore o viene garantito che i proprietari possano essere sempre identificati. Dal 2017, i membri del *Forum* devono inoltre garantire la trasparenza sui titolari effettivi delle persone giuridiche, in modo che *trust* e società non possano essere più utilizzati per nascondere le proprietà ed eludere il Fisco.

<sup>7</sup> L'Italia ha sottoscritto, fino a oggi, TIEA con i seguenti Stati: Isole Cayman; Isole Cook; Guernsey; Bermuda; Gibilterra; Isola di Man; Stato di Jersey; Liechtenstein; Turkmenistan; Monaco; Andorra. Gli stessi contemplan esclusivamente lo scambio di informazioni su richiesta. Il contenuto dei singoli trattati è disponibile al seguente *link*: <https://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/tiea-tax-information-exchange-agreement/index.html>.

<sup>8</sup> Tendenzialmente, il TIEA viene adottato in presenza di ridotti livelli di scambi commerciali tra i Paesi sottoscrittori, mentre una DTC ha un campo di applicazione più esteso, non limitandosi a regolare il solo interscambio informativo.

<sup>9</sup> Attuata in Italia con il d.lgs. 4 marzo 2014, n. 29.

<sup>10</sup> Il Titolo X ha istituito e disciplinato il *network* per lo scambio rapido di informazioni, denominato *Eurofisc*, finalizzato a implementare la cooperazione multilaterale, con un osservatorio foca-

dell'adozione di un sistema definitivo dell'IVA per gli scambi transfrontalieri basato sull'imposizione delle forniture intracomunitarie nello Stato membro di origine e nella prospettiva di rafforzare le misure di contrasto alle frodi in materia e di migliorare gli strumenti di cooperazione amministrativa esistenti (scambio di informazioni, partecipazione alle indagini amministrative, *network Eurofisc*, ecc.), in data 2 ottobre 2018, è stato emanato il Regolamento (UE) n. 1541/2018 che ha integrato e modificato il Regolamento (UE) n. 904/2010, introducendo, tra l'altro, le cosiddette *joint audits*<sup>11</sup> e lo scambio di informazioni tra *Eurofisc* ed altri organismi come OLAF (Ufficio europeo per la lotta antifrode) ed Europol (Ufficio europeo di polizia);

– le ulteriori misure europee di cooperazione tra gli Stati membri con riguardo alle accise e al settore doganale<sup>12</sup>;

– la Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa (MAAC), sviluppata congiuntamente dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa già dal 1988, siglata dall'Italia il 31 gennaio 2006, a seguito del deposito dello strumento di ratifica, effettuato in ossequio alla legge n. 19/2005<sup>13</sup>. Da luglio 2020, vi partecipano 137 giurisdizioni.

---

lizzato sulle frodi carosello. Nel più ampio contesto *Eurofisc*, uno dei principali obiettivi di tale *network* di scambio informativo è la possibilità di poter interfacciarsi con le altre Autorità europee anche per segnalazioni di possibili progettazioni di fenomeni fraudolenti, senza la necessità dei canoni presupposti di cooperazione internazionale previsti dagli altri accordi multilaterali. Tale strumento offre una importante misura di contrasto alle frodi carosello e all'individuazione di “*conduit company*” responsabili di cessioni o prestazioni ai “*missing traders*”.

<sup>11</sup> Nello specifico, al fine di incrementare gli strumenti di cooperazione a disposizione, viene sancito che, previo accordo tra le Autorità richiedenti e l'Autorità interpellata e in base alle modalità stabilite da quest'ultima, funzionari autorizzati dall'Autorità richiedente possono partecipare alle indagini amministrative svolte nel territorio dello Stato UE interpellato al fine di raccogliere e scambiare le informazioni. Tali indagini amministrative devono essere svolte congiuntamente dai funzionari delle due Autorità (richiedente e interpellata), sotto la direzione dello Stato membro interpellato e conformemente alla sua legislazione. La nuova previsione, pertanto, consente ai funzionari dell'Autorità richiedente di partecipare alle indagini amministrative nel Paese dell'Autorità interpellata non solo in qualità di “osservatori” bensì come parte attiva dell'*audit*, agendo con i medesimi poteri di controllo riconosciuti ai funzionari dell'Autorità interpellata, in modo da formare con essi un unico gruppo di lavoro.

<sup>12</sup> In particolare, con riguardo alle accise, il Regolamento (CE) n. 2073/2004 del Consiglio dell'Unione europea, datato 16 novembre 2004, ha disciplinato nuovi canali di comunicazione tra le Autorità competenti di ogni singolo Paese membro. Allo stesso modo, a tutela dello spazio doganale europeo, il Regolamento (CE) n. 515/1997, modificato dal Regolamento (CE) n. 766/2008, ha previsto la possibilità di scambiare informazioni per finalità di tutela ed osservanza delle norme comunitarie in materia doganale e di applicazione della politica agricola comune. Per tale area, trovano altresì applicazione:

- la Convenzione c.d. “Napoli II” (siglata a Bruxelles il 18 dicembre 1997 e ratificata in Italia con legge n. 217/2008), che prevede la mutua assistenza tra le Amministrazioni doganali;
- la Raccomandazione sulla reciproca assistenza amministrativa del 1953, emanata dall'allora Consiglio di cooperazione doganale (oggi Organizzazione Mondiale delle Dogane);
- gli eventuali accordi bilaterali, anche conclusi dall'Unione europea con Paesi terzi.

<sup>13</sup> Detta Convenzione, emendata nel 2010 (il cui protocollo di modifica è stato siglato dall'Italia

Un ultimo cenno deve essere fatto ai documenti indicati di seguito, i quali si aggiungono, nella ricognizione degli *standard* internazionali nella specifica materia, alla panoramica sin qui tracciata:

– *The Joint Ad Hoc Group on Accounts (JAHGA) Report*, documento approvato il 6 luglio 2005 da Paesi OCSE e non, riunitisi con lo scopo di creare un terreno comune (*same level playing field*) sulla base del quale si possa garantire un efficace, equo e affidabile scambio di informazioni. A tal fine, il rapporto fissa precise regole in tema di: tenuta dei dati contabili e loro affidabilità; periodo minimo di conservazione; modalità di accesso alle informazioni;

– *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes*, elaborato dall'OCSE nel 2006, il quale detta le linee guida ufficiali circa il funzionamento e le procedure tecniche dello scambio di informazioni a fini fiscali, con particolare riguardo ai seguenti ambiti: scambio su richiesta; scambio spontaneo; scambio automatico (o sistematico); scambio su vasta scala (*industry-wide*); controlli simultanei; verifiche fiscali all'estero; strumenti e modelli di riferimento.

A margine, giova evidenziare come la normativa sull'attività di cooperazione fra Autorità fiscali sia stata fin dall'origine strutturata in termini di strumento di collaborazione tra Stati, con la conseguenziale marginalizzazione della sfera degli interessi individuali dei contribuenti. Per converso, una adeguata valorizzazione del principio del contraddittorio nella sua massima estensione possibile, che consenta cioè l'intervento del contribuente già nella procedura effettiva di scambio di informazioni, assumerebbe, a garanzia dei principi di buona amministrazione, una nodale e strategica centralità per la *compliance*.

## 2. Il Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)

In materia di cooperazione amministrativa, non può sottacersi l'importanza di uno strumento particolarmente innovativo ed efficace, che istituisce lo scambio automatico della più delicata tipologia di informazioni: quelle finanziarie.

Il *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) è un dispositivo giuridico di origine statunitense, in base al quale le Istituzioni Finanziarie Estere (cc.dd. Fo-

---

il 27 maggio 2010, ratificato con legge n. 193/2011), è il principale trattato internazionale per la cooperazione multilaterale in materia fiscale, avente come fine esclusivo quello di fornire alle Amministrazioni finanziarie degli Stati aderenti strumenti per il contrasto dell'evasione a livello nazionale ed internazionale nel settore dell'IVA e delle II.DD, integrando così gli strumenti giuridici già esistenti nel campo dell'assistenza amministrativa. L'assistenza può svilupparsi in diversi modi: scambio di informazioni tra le parti, scambi triangolari e controlli fiscali contestuali, partecipazioni alle verifiche condotte in diversi Paesi, recupero di imposte dovute in altri Stati e notifica di documenti prodotti in terze giurisdizioni.



*reign Financial Institutions* – FFIs) – cioè intermediari bancari e finanziari quali *trust*, istituti di credito, *broker*, fondi, compagnie assicurative, ecc., non residenti – presso le quali sono instaurati rapporti finanziari riconducibili, direttamente o tramite soggetti interposti, a cittadini americani, si impegnano a comunicare i nomi e le movimentazioni dei potenziali evasori alle Autorità fiscali degli USA e, specificamente, all'*Internal Revenue Service* (IRS).

L'impianto delle regole FATCA trova una sua ragione di fondo nelle pieghe della vicenda UBS: l'esperienza maturata in tale contesto ha, infatti, consentito di individuare nel modello dello scambio automatico di informazioni lo strumento giuridico più adatto per l'ottenimento delle informazioni finanziarie, indipendentemente dagli ostacoli normativi interni alle singole giurisdizioni<sup>14</sup>.

L'approvazione del FATCA<sup>15</sup> nell'ordinamento giuridico americano è avvenuta il 18 marzo 2010 con l'*Hiring Incentives to Restore Employment Act* (c.d. *Hire Act*), allorché non era più possibile accedere ai benefici dell'*Offshore Volun-*

---

<sup>14</sup> L'approvazione delle regole del *Foreign Account Tax Compliance Act* trova un antecedente storico nell'accordo raggiunto dagli Stati Uniti nel 2009 avente ad oggetto la comunicazione delle informazioni inerenti ai cittadini americani titolari di rapporti bancari presso la UBS (banca nata nel 1998 dalla fusione di due intermediari bancari elvetici, Unione di Banche Svizzere e Società di Banca Svizzera). In particolare, nel febbraio del 2009, la FINMA svizzera, cioè l'Autorità federale di vigilanza dei mercati finanziari, comunicò al Ministero della giustizia USA informazioni concernenti alcuni prodotti finanziari, destinati all'amministrazione estera di enormi disponibilità liquide, che la UBS aveva offerto a clienti americani. L'oggetto degli approfondimenti che ne scaturirono si estese a particolari gestioni patrimoniali private sottoscritte da circa 52.000 cittadini sospettati di evasione fiscale; come conseguenza diretta, l'UBS fu incriminata per l'ipotesi di favoreggiamento. Il procedimento giudiziario nei confronti della banca elvetica per le accuse di complicità con gli evasori fiscali giunse ad una parziale conclusione nel febbraio del 2009, quando fu irrogata, a seguito di una richiesta di patteggiamento, una multa di 780 milioni di dollari, regolarmente pagata dall'intermediario. Ciononostante, il fronte delle indagini non si ritenne chiuso, in quanto restava in piedi l'interesse dell'"Amministrazione Obama" a conoscere gli estremi identificativi dei numerosi clienti, potenziali evasori fiscali. Lo specifico peso politico degli USA, spinse la Confederazione elvetica ad accettare una *deminutio* del forte segreto bancario vigente, anche in considerazione del fatto che l'UBS non avrebbe potuto sopportare altre pesanti sanzioni pecuniarie. Le contrapposizioni giuridiche si appianarono con l'accordo del 19 agosto 2009 tra il Ministero della giustizia di Washington e la UBS, ai cui negoziati partecipò anche l'Autorità fiscale elvetica al fine di far rilevare eventuali contrasti con le norme interne alla Confederazione, soprattutto in tema di segreto bancario. Con la sottoscrizione dell'*agreement*, le Autorità americane desistettero dall'azione civilistica pendente innanzi alla competente *Court* di Miami, mentre l'UBS si impegnò a comunicare all'Amministrazione federale le informazioni che l'*Internal Revenue Service* avrebbe, di lì a poco, richiesto ai sensi della vigente convenzione contro le doppie imposizioni tra la Svizzera e gli USA. Il ricorso alla citata norma di natura pattizia determinò, tuttavia, un forte restringimento dell'elenco dei contribuenti – originariamente contenente decine di migliaia di nominativi – a 4.450 clienti ed oltre 10.000 rapporti bancari, in quanto l'attivazione della procedura amministrativa per l'interscambio di informazioni è subordinata a finalità di prevenzione delle frodi fiscali (punite anche con pene detentive), non essendo considerate tali le semplici omissioni dichiarative, sanzionate solo in via pecuniaria (vds. CARBONE, *La geografia dei paradisi fiscali*, Cap. I, Wolters Kluwer, III ed., 2017, 29 ss.).

<sup>15</sup> Il testo è disponibile all'indirizzo: <http://democrats.senate.gov/pdfs/reid-jobs-amendment.pdf>.

tary Disclosure Program varato nell'aprile dell'anno precedente; con le *Final Regulations*, pubblicate il 17 gennaio 2013, l'Amministrazione americana ha fornito le ultime indicazioni in materia.

La portata dirompente del FATCA – entrato in vigore nel 2011, ma divenuto concretamente operativo dal 1° luglio 2014 – è testimoniata dalla spinta propulsiva che lo strumento ha dato alla nuova strategia intergovernativa volta al miglioramento degli *standard* fiscali internazionali, con particolare riguardo all'implementazione della capacità di affrontare efficacemente le condotte illecite poste in essere dai *tax payers* che si avvalgono di veicoli esteri ovvero di conti correnti anonimi, al fine di occultare i propri redditi<sup>16</sup>.

Il *Department of the Treasury* americano ha elaborato due modelli di accordo FATCA (cc.dd. *Intergovernmental Agreement* – IGA) per corrispondere alla diversa morfologia degli ordinamenti giuridici dei Paesi sottoscrittori.

In particolare, il Modello I prevede un meccanismo di funzionamento basato sullo scambio automatico di informazioni tra le Autorità fiscali degli Stati sottoscrittori, che ricevono le informazioni di interesse dalle FFIs, destinatarie, dunque, di specifici obblighi di comunicazione. Ne deriva che il modello in esame non prevede che sia richiesto alcun consenso ai clienti americani per l'invio delle informazioni di pertinenza, le quali sono incanalate, a condizioni di reciprocità, secondo il quadro delle convenzioni fiscali bilaterali (DTCs o TIEAs) vigenti tra i due Paesi sottoscrittori. Ad oggi, sono 100 le giurisdizioni che hanno sottoscritto l'IGA I<sup>17</sup>.

Avuto riguardo ai Paesi che non hanno manifestato neanche l'intenzione di conformarsi alla particolare procedura di interscambio informativo, è prevista l'applicazione di una ritenuta del 30% su ogni corresponsione di compenso o reddito finanziario derivante da fonti americane, che non sia effettivamente connesso con un'attività commerciale americana, ovvero cessione di beni idonea a generare interessi o dividendi di fonte statunitense, che transiti attraverso intermediari bancari o finanziari siti in queste giurisdizioni non aderenti<sup>18</sup>.

Diversamente, con l'accordo contenuto nel Modello II si instaura un canale di cooperazione diretto tra l'*Internal Revenue Service* e le diverse FFIs, le quali si impegnano ad identificare la propria clientela (sia persone fisiche che giuridiche)

---

<sup>16</sup> Per completezza, occorre evidenziare che prima del FATCA negli USA era in funzione il meccanismo denominato *Qualified Intermediaries Agreement* – QIA, il quale non era risultato completamente efficace rispetto a quelle condotte di allocazione di capitali all'estero poste in essere attraverso veicoli societari, *trust* ovvero altre strutture giuridiche in grado di celare la reale identità del *beneficial owner*. Peraltro, il QIA si basava essenzialmente sul sistema dell'imposizione alla fonte gravante sugli intermediari, non contemplando alcuna forma di scambio automatico di dati, così come il FATCA.

<sup>17</sup> Fonte: [www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx](http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx).

<sup>18</sup> Cfr. GARBARINO, *La normativa americana sul FATCA*, atti del convegno "La possibilità di sviluppo dell'impresa italiana è nel contesto internazionale. Il quadro legale e tributario di riferimento", Gardone Riviera (BS), 18 e 19 ottobre 2013.

di origine statunitense, secondo le previste disposizioni antiriciclaggio in tema di *due diligence*, e di comunicarne le informazioni di interesse alla citata Autorità fiscale, senza che nel flusso informativo intervengano altri soggetti. Nel caso in cui l'intermediario sia collocato in un gruppo societario del quale fanno parte FFI's cooperative, questo è tenuto a rispettare gli obblighi derivanti dall'adesione al FATCA, pur potendo autonomamente procedere alla relativa sottoscrizione.

Nell'ambito di questa procedura, le FFI's devono ottenere il preventivo consenso del cliente americano per inviare i dati di pertinenza, con l'indicazione di tutti gli elementi identificativi sopra delineati. Qualora, invece, il cliente si rifiuti di dare il proprio consenso, le informazioni sono trasmesse in forma aggregata ed anonima. Si tratta dei clienti cc.dd. *recalcitrants* (*lett.* recalcitranti), ai quali le FFI's devono applicare una ritenuta alla fonte del 30% sui pagamenti di origine statunitense a loro corrisposti.

È, inoltre, prevista una *follow up procedure* in base alla quale, sulla scorta delle informazioni ricevute dalle FFI's, l'IRS può avanzare una richiesta di informazioni finalizzata ad ottenere i dati necessari ad identificare i clienti recalcitranti: si passa, così, dallo scambio automatico di informazioni a quello su richiesta.

Analogo regime pseudo-sanzionatorio è previsto per gli istituti di credito che non hanno sottoscritto il FATCA con l'IRS. Questi ultimi soggetti sono classificati come Istituzioni Finanziarie Non Partecipanti (*Non Participating Financial Institutions*).

I Paesi sottoscrittori del Modello II sono attualmente tredici, tra cui si ricorda: l'Austria, le isole Bermuda, il Cile, Hong Kong, il Giappone, la Moldavia, la Svizzera e San Marino.

L'*Intergovernmental Agreement*, per dare attuazione alle regole FATCA tra Italia e Stati Uniti, è stato siglato a Roma, tra il Ministro dell'economia e delle finanze italiano e l'ambasciatore degli Stati Uniti, il 10 gennaio 2014 con la previsione espressa che le prescrizioni ivi contenute sarebbero dovute entrare parzialmente in vigore già dal 1° luglio 2014<sup>19</sup>.

In realtà, l'*iter* legislativo si è rivelato più travagliato del previsto, se si pensa che il Consiglio dei Ministri si è riunito (il 30 giugno 2014) quasi sei mesi dopo la firma per approvare il relativo disegno di legge di ratifica, che ha visto la luce con la legge 18 giugno 2015, n. 95<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Si ricorda che, nel 2012, il Governo USA e quelli di Italia, Francia Germania, Spagna e Regno Unito (cc.dd. *FATCA Partner*) avevano sottoscritto una lettera di intenti, *Joint Agreement*, con la quale manifestavano la volontà di collaborare nelle attività di realizzazione dell'impianto normativo di riferimento. Con il comunicato stampa n. 13 dell'8 febbraio 2012 del MEF veniva evidenziato che il precipuo intento del Governo era quello di «rafforzare la collaborazione finalizzata a raggiungere nel tempo standard comuni di obblighi dichiarativi e di due diligence», con l'auspicio che fosse «possibile in futuro lavorare con altri Paesi, insieme all'Unione europea e all'OCSE, per adattare la normativa FATCA ad un modello comune per lo scambio automatico di informazioni».

<sup>20</sup> Tale legge ha, altresì, introdotto le disposizioni concernenti gli adempimenti cui sono tenute le istituzioni finanziarie italiane, ai fini dello scambio automatico di informazioni, derivanti da altri

Il testo dell'accordo si sviluppa su 10 articoli, rimandando a due allegati le disposizioni di carattere tecnico inerenti agli *obblighi di adeguata verifica per l'identificazione e la comunicazione di conti statunitensi oggetto di comunicazione e di pagamenti a talune Istituzioni Finanziarie non partecipanti* (Allegato I) nonché l'individuazione delle *Istituzioni Finanziarie italiane che non sono tenute alla comunicazione e prodotti finanziari esenti* (Allegato II)<sup>21</sup>.

Il tema ricorrente nei *consideranda* dell'accordo è quello del miglioramento della *tax compliance* fiscale, obiettivo che i due Paesi ritengono primario nelle rispettive *policy*.

A tal fine, infatti, Italia e USA si impegnano ad uno sviluppo costante e duraturo nel tempo (*"a lungo termine"*) della collaborazione fiscale, sino ad allora fondata esclusivamente sulla Convenzione contro le doppie imposizioni firmata a Washington il 25 agosto del 1999 e ratificata soltanto 10 anni più tardi, con la legge 3 marzo 2009, n. 20<sup>22</sup>.

Inoltre, la sottoscrizione dell'accordo ha consentito di porre fine alla situazione di "stallo", perdurante dal 2001, nella quale versavano le procedure inerenti allo scambio spontaneo di informazioni dagli Stati Uniti verso l'Italia, facendo sì che il Dipartimento del Tesoro americano ritenesse superati i residui dubbi interpretativi.

Occorre precisare che le regole FATCA non hanno richiesto la predisposizione di ulteriori norme pattizie, tenuto conto che il principale istituto cui esse si ispirano è quello dello scambio automatico, comunque consentito dall'art. 26 della citata Convenzione. Come già accennato, la canalizzazione delle informazioni sulle preesistenti e collaudate procedure di interscambio informativo tra Autorità fiscali costituisce il principale aspetto di differenza tra i due modelli di accordi FATCA. In particolare, le disposizioni contenute nell'accordo mirano a fornire una disciplina sistematica dell'insieme di obblighi che interessano prevalentemente gli intermediari finanziari e che, inevitabilmente, si intersecano con l'impianto normativo vigente in materia di antiriciclaggio.

Nel nostro Paese, l'accordo è andato a regime soltanto nel 2016,<sup>23</sup> mentre gli

---

accordi e intese tecniche conclusi dall'Italia con i Governi di Paesi esteri secondo lo *standard* OCSE. Disposizioni di attuazione della richiamata legge n. 95/2015 sono avvenute con il d.m. 6 agosto 2015, come modificato dal d.m. 20 giugno 2019.

<sup>21</sup> Nell'Allegato I sono descritti gli obblighi di identificazione e di comunicazione a carico delle FI italiane in relazione ai conti statunitensi oggetto di segnalazione e per i pagamenti alle istituzioni finanziarie non partecipanti. A tal proposito viene operata una distinzione tra "conti preesistenti" alla data del 30 giugno 2014 ed i "nuovi conti", accessi a partire dal 1° luglio 2014, per i quali sono previsti obblighi più stringenti. L'Allegato II, invece, individua le istituzioni finanziarie escluse dall'obbligo di comunicazione nonché i prodotti finanziari ed i conti esenti (vds. conti pensionistici, piani pensionistici individuali i cui contributi non eccedono 50.000 euro).

<sup>22</sup> Si veda GARBARINO-BARBIERI, *Fatca: dalla normativa USA alle regole applicabili in Italia per lo scambio di informazioni in ambito fiscale*, in *Fiscalità & commercio internazionale*, 3, 2016, 10-22.

<sup>23</sup> Nel dettaglio, l'Italia, con la sottoscrizione del FATCA, si è impegnata a comunicare con caden-

USA – potendo contare su un sistema già adeguato al complesso degli obblighi previsti dalla normativa FATCA – si sono impegnati, sin dal 2014, alla comunicazione della totalità dei dati oggetto dell’interscambio<sup>24</sup>.

Tutte le informazioni afferenti la comunicazione devono essere trasmesse entro il 30 giugno dell’anno successivo al periodo di imposta cui si riferiscono<sup>25</sup>, restando soggette agli obblighi di riservatezza ed alle altre tutele previste dalla Convenzione.

Da ultimo, è stata rilevata<sup>26</sup> la mancanza di simmetricità nei rapporti con gli Stati Uniti, i quali, sulla base dell’accordo FATCA, non comunicano, ad esempio, ai Paesi dell’Unione europea le informazioni su un cittadino comunitario quando beneficiario effettivo, attraverso l’interposizione di un’entità giuridica, di un conto corrente in *Delaware*.

### 3. Il Common Reporting Standard (CRS)

Anche l’OCSE si è, naturalmente, mossa con riguardo all’azione di “accerchiamento” del segreto bancario, posta in essere mediante la predisposizione di norme che implementino la trasparenza e lo scambio di informazioni fiscali operanti sia sul fronte interno alle singole giurisdizioni, sia nel contesto esterno/internazionale, mediante *agreements* di natura bilaterale e multilaterale. In particolare, l’OCSE, su specifico mandato del G20, è intervenuta nel tradizionale ambito di riferimento: quello della creazione di *standard* comuni<sup>27</sup>.

---

za annuale gli elementi indicati di seguito: per il periodo di imposta 2014, il nome, l’indirizzo e il codice fiscale statunitense di ciascun soggetto statunitense titolare di conto. Inoltre, dovevano essere indicati il numero di conto, il nome e il *Tax Identification Number* (TIN) della FI nonché il saldo o il valore del conto; per il periodo di imposta 2015, alle informazioni di cui al punto precedente, dovevano essere aggiunti l’importo totale lordo degli interessi, dividendi o altri redditi correlati alle attività finanziarie detenute sul conto oggetto di comunicazione; per il periodo di imposta 2016 ed i successivi, a tutte le informazioni di cui sopra si affiancano per i conti di custodia, gli introiti lordi derivanti dalla vendita o riscatto di *asset* patrimoniali addebitati o accreditati sul rapporto bancario/finanziario.

<sup>24</sup> Nello specifico, i flussi di comunicazione generati dall’IRS riguardano: il nome, l’indirizzo e il codice fiscale italiano di qualsiasi soggetto residente in Italia, titolare di conto, il numero di conto, gli identificativi dell’istituzione finanziaria statunitense che effettua la comunicazione, l’importo lordo degli interessi pagati su un conto di deposito, l’importo lordo dei dividendi di fonte statunitense pagati o accreditati sul conto, l’importo lordo di altri redditi di fonte statunitense pagati o accreditati sul conto, nella misura in cui sono soggetti a obblighi di comunicazione ai sensi della legislazione americana.

<sup>25</sup> L’art. 2, del d.m. 22 luglio 2020, ha stabilito che il termine per la trasmissione all’Agenzia delle Entrate delle informazioni relative all’anno 2019, è differito al 30 settembre 2020, a causa della pandemia di COVID-19.

<sup>26</sup> MARINO, *Lo scambio di informazioni finanziarie: ambizioni globali e ipocrisie nazionali*, in *Riv. Guardia di finanza*, 4, 2016, 943 ss.

<sup>27</sup> Nel febbraio 2014 l’OCSE ha divulgato i principali elementi di uno *standard* globale per lo

I modelli di convenzione contro le doppie imposizioni e quelli di accordo per lo scambio di informazioni si sono dimostrati inadeguati a sostenere l'impatto di un'opera riformatrice così imponente da poter ridurre lo scambio di informazioni su richiesta ad uno strumento residuale nell'ambito della lotta all'evasione fiscale internazionale dell'immediato futuro.

L'adozione del *Common Reporting Standard*, oggetto di discussione in seno al 7° *meeting* del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information*, tenuto a Berlino nei giorni 28 e 29 ottobre 2014, è stata approvata da 51 Paesi<sup>28</sup>, cc.dd. "early adopters", tra cui l'Italia, i quali hanno attuato lo scambio automatico già a partire dal 2017. Fino ad oggi, a questi ultimi, si sono aggiunte altre 58 giurisdizioni<sup>29</sup>.

Il nuovo *standard* si basa sull'esperienza maturata dall'OCSE nel settore dello scambio automatico, ma attinge anche dai progressi in materia fatti dall'Unione europea, con l'implementazione della Direttiva 2011/16/UE, dai modelli di norme antiriciclaggio, tratti dalle raccomandazioni del GAFI, oltre che dagli accordi intergovernativi stipulati da diversi Paesi con gli Stati Uniti, in attuazione delle regole FATCA.

In buona sostanza, lo strumento in parola prevede l'obbligo, in capo alle Amministrazioni finanziarie degli Stati aderenti, di scambiarsi automaticamente i dati relativi ai conti finanziari, detenuti da soggetti non residenti, ad esse trasmessi dalle istituzioni finanziarie (banche, fondi comuni, assicurazioni, *trust*, fondazioni, ecc.) localizzate nel proprio territorio<sup>30</sup>.

---

scambio automatico di informazioni finanziarie a fini fiscali, vale a dire un modello di accordo tra Autorità competenti e uno *standard* comune di comunicazione di informazioni, che sono stati successivamente approvati dai Ministri delle finanze e dai Governatori delle banche centrali del G20. Nel luglio 2014, il Consiglio dell'OCSE ha divulgato lo *standard* globale completo, inclusi i rimanenti elementi, vale a dire i commentari sul modello di accordo tra Autorità competenti e sullo *standard* comune di comunicazione di informazioni nonché le modalità informatiche di attuazione dello *standard* globale. L'intero pacchetto relativo allo *standard* globale è stato approvato, nel settembre 2014, dai Ministri delle finanze e dei Governatori delle banche centrali del G20.

<sup>28</sup> Si tratta di: Anguilla, Argentina, Belgio, Bermuda, Isole Vergini Britanniche, Bulgaria, Isole Cayman, Colombia, Croazia, Cipro, Repubblica Ceca, Danimarca, Estonia, Isole Faroe, Finlandia, Francia, Germania, Gibilterra, Grecia, Groenlandia, Guernsey, Ungheria, Islanda, India, Irlanda, Isola di Man, Italia, Jersey, Corea, Lettonia, Liechtenstein, Lituania, Lussemburgo, Malta, Mauritius, Messico, Montserrat, Paesi Bassi, Norvegia, Polonia, Portogallo, Romania, San Marino, Seychelles, Repubblica Slovacca, Slovenia, Sud Africa, Spagna, Svezia, Isole Turks e Caicos, Regno Unito.

<sup>29</sup> Sono: Albania, Andorra, Antigua e Barbuda, Arabia Saudita, Aruba, Australia, Austria, Azerbaigian, Bahamas, Baharain, Barbados, Belize, Brasile, Brunei, Canada, Cile, Cina, Costa Rica, Curaçao, Dominica, Ecuador, Emirati Arabi Uniti, Ghana, Grenada, Hong Kong (Cina), Indonesia, Israele, Giappone, Isole Bes (Bonaire, Saba, Sint Eustatius), Isole Cook, Isole Marshall, Kazakistan, Kuwait, Libano, Liberia, Macau (Cina), Malesia, Marocco, Monaco, Nauru, Nigeria, Niue, Nuova Zelanda, Oman, Pakistan, Panama, Qatar, Russia, Saint Kitts e Nevis, Santa Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Samoa, Singapore, Sint Maarten, Svizzera, Turchia, Uruguay, Vanuatu.

<sup>30</sup> Diversamente dal FATCA, ciò che rileva per il controllo è la residenza fiscale estera in luogo della cittadinanza.

Conseguenza diretta di un approccio di tal fatta è la predisposizione di schemi normativi che investono tutti gli elementi cardine dell'intera procedura di interscambio, quali: le tipologie di informazioni finanziarie oggetto dello scambio (*financial information*), come interessi, dividendi, saldi dei conti e redditi derivanti da alcuni prodotti assicurativi; le Istituzioni Finanziarie tenute alla comunicazione dei dati; i contribuenti oggetto delle comunicazioni; le modalità e le tempistiche dello scambio, e gli obblighi di *due diligence* in capo alle Istituzioni Finanziarie.

Il documento redatto dall'OCSE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*<sup>31</sup>, approvato dal Consiglio dell'OCSE il 15 luglio 2014, in sintesi, è composto:

- da un'illustrazione di sintesi, che contiene le premesse e le finalità;
- dal *Competent Authority Agreement* (CAA), che rappresenta un modello di accordo per lo scambio di informazioni in via automatica fra le Autorità competenti degli Stati contraenti nel pieno rispetto della confidenzialità e sicurezza<sup>32</sup>.

Gli Stati che partecipano al CRS non hanno bisogno di stringere patti bilaterali con gli altri Paesi aderenti e accettano di integrare nella propria giurisdizione nazionale le normative degli *standard* internazionali;

- dal *Common Reporting and due diligence Standard* (CRS) che indica le regole che dovranno utilizzare le istituzioni finanziarie per la condivisione e la *due diligence* dei dati (obblighi di adeguata verifica e di comunicazione);
- da un Commentario esplicativo del modello CAA e del CRS, con l'obiettivo di chiarire e facilitare l'implementazione dello *standard* da parte delle Autorità competenti e degli istituti finanziari;
- da regole tecniche per la trasmissione delle informazioni<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Cfr. OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Paris, 2014.

<sup>32</sup> Nell'accordo-tipo di *Competent Authority Agreement* (CAA) redatto dall'OCSE viene fornito un pacchetto di norme strumentale all'attuazione dell'interscambio in esame, con diversi rimandi al CRS e alle legislazioni fiscali dei Paesi contraenti (vds. OECD (2014), "*Model Competent Authority Agreement*", in *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, cit.). Ne deriva una struttura estremamente lineare, sviluppata su sette sezioni (o articoli): Sez. 1, contiene un ridottissimo indice definitorio dei termini utilizzati (vds. *Competent Authority, Financial Institution, Reportable Account, Person* e *Tax Identification Number*); art. 2 *Exchange of information with Respect to Reportable Accounts*, delinea l'oggetto dello scambio informativo; Sez. 3, *Time and Manner of Exchange of Information*; art. 4, *Collaboration on Compliance and Enforcement*; Sez. 5, *Confidentiality and Data Safeguards*, rimanda alla disciplina di dettaglio contenuta, in materia, negli accordi bilaterali e multilaterali in vigore tra i Paesi sottoscrittori dell'*agreement*; artt. 6 (*Consultations and Amendments*) e 7 (*Term of Agreement*), contengono le disposizioni finali di carattere procedurale ed ordinatorio.

<sup>33</sup> Nel 2015 è stato pubblicato il Manuale di implementazione del CRS con il fine di supportare l'implementazione coerente dello *standard Automatic Exchange of Information* (AEOI). L'OCSE ha, inoltre, adottato il *Common Transmission System*, un sistema informatico per facilitare lo scambio

Il CRS deve essere recepito nella legislazione domestica di ciascuno Stato che aderisce al nuovo *standard*, mentre il CAA può essere concluso e attuato, in base a trattati internazionali già in essere, avendo quale base giuridica: l'art. 6 della Convenzione multilaterale OCSE – Consiglio d'Europa<sup>34</sup>; l'art. 26 delle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni/TIEA; per i Paesi dell'Unione europea, la Direttiva DAC 2.

Gli accordi internazionali, tra cui la *Multilateral Convention for Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, i trattati bilaterali in materia fiscale e gli accordi sullo scambio di informazioni forniscono, quindi, il prezioso quadro giuridico per le competenti Autorità fiscali, rendendo operativo lo scambio automatico tra tutti i Paesi partecipanti<sup>35</sup>.

Invero, questa tipologia di interscambio prevede, per la sua natura stessa, che la regolamentazione degli aspetti tecnico-pratici avvenga direttamente nell'ambito del diritto interno delle giurisdizioni che generano i flussi di comunicazione della specie. Per questi motivi, come già detto, il CRS deve necessariamente essere recepito da una norma di diritto interno<sup>36</sup>.

A tal proposito, l'OCSE sottolinea che, prima di stipulare un accordo per scambiare automaticamente informazioni, è fondamentale che le parti dispongano di una cornice legale idonea oltreché di processi amministrativi collaudati.

Le tempistiche da rispettare nella procedura in questione sono stabilite nell'art. 3, *Time and Manner of Exchange of Information*, del richiamato Model CAA. In particolare, i dati – determinati in ossequio al diritto fiscale interno alle giurisdizioni contraenti – devono essere scambiati con cadenza annuale ed entro i nove

---

bilaterale di dati tra le Autorità fiscali in linea con il CRS, basato sui principali *standard* di settore della crittografia.

<sup>34</sup> Infatti, secondo la stessa Convenzione MAAT, lo scambio automatico di informazioni richiede un accordo distinto tra le Autorità competenti degli Stati firmatari.

<sup>35</sup> Al fine di attuare lo *standard* AEOI, la partecipazione alla Convenzione multilaterale è stata seguita dal deposito degli strumenti di ratifica e integrata con la firma e l'attivazione del CRS-MCAA. Inoltre, ogni giurisdizione che si è impegnata a scambiare informazioni in base allo *standard* AEOI ha anche subito una valutazione preliminare sul grado di riservatezza e di salvaguardia dei dati.

<sup>36</sup> Infatti, nella richiamata legge n. 95/2015 sono stati accorpati FATCA e CRS (*“Ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo degli Stati Uniti d'America finalizzato a migliorare la compliance fiscale internazionale e ad applicare la normativa F.A.T.C.A. (Foreign Account Tax Compliance Act), con Allegati, fatto a Roma il 10 gennaio 2014, nonché disposizioni concernenti gli adempimenti delle istituzioni finanziarie italiane ai fini dell'attuazione dello scambio automatico di informazioni derivanti dal predetto Accordo e da accordi tra l'Italia e altri Stati esteri”*). Si rappresenta che gli Allegati C e D al d.m. 28 dicembre 2015 contengono l'elenco, rispettivamente, delle *“giurisdizioni oggetto di comunicazione”*, vale a dire degli Stati (europei e non) ai quali l'Italia trasmette i dati CRS/DAC2, e delle *“giurisdizioni partecipanti”* ossia le Nazioni (europee e non) dalle quali il nostro Paese riceve le anzidette informazioni. Tali allegati hanno subito, nel tempo, diverse modifiche con decreti del Direttore generale delle finanze di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate.



mesi successivi al termine dell'anno solare/periodo di imposta di riferimento<sup>37</sup>. Le Autorità competenti trasmetteranno le notizie secondo lo *standard Exensibile Markup Language* (c.d. XML) previsto dal CRS, potendo, inoltre, concordare ulteriori metodi di trasmissione, anche criptati.

#### 4. La Direttiva 2011/16/UE e le successive DAC

L'implementazione delle norme e procedure connesse allo scambio automatico di informazioni ai fini fiscali è, per ovvie ragioni, divenuta una priorità anche in ambito comunitario, tenuto conto del fatto che la riduzione dell'evasione fiscale commessa all'interno degli Stati membri può sortire gli effetti di aumentare il gettito fiscale nell'ambito dell'Unione europea nonché di stimolare la crescita economica dell'intera area.

L'iniziativa comunitaria in tale direzione è stata mossa, altresì, dalla necessità di garantire efficacia ed efficienza dell'intera procedura di interscambio informativo.

L'approccio UE, essendo uniforme per tutti gli Stati membri, ha generato una riduzione dei costi di funzionamento a carico delle Amministrazioni fiscali che utilizzano i canali tecnici di comunicazione già in funzione<sup>38</sup>.

Nondimeno, l'adozione di uno strumento giuridico unico in materia garantisce maggiore certezza nell'applicazione delle norme connesse, svincolandolo dall'iniziativa dei singoli Stati membri.

In tal senso, un ruolo "di traino" è stato svolto dall'azione dell'intera comunità internazionale che ha, piuttosto rapidamente, aggiornato gli *standard* in materia, agendo indirettamente sui numerosi accordi bilaterali e multilaterali stipulati dalle diverse giurisdizioni.

Il delineato processo di miglioramento del livello di cooperazione fiscale è passato attraverso alcuni importanti *step* nel processo di revisione delle Direttive che contengono disposizioni in tema di scambio automatico di dati, cioè: l'art. 9 della Direttiva (CE) 3 giugno 2003, n. 48 del Consiglio in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi<sup>39</sup> e l'art. 8 della già citata Direttiva (UE) 2011/16, il quale, prima delle modifiche che verranno di seguito analizzate, prevedeva che lo scambio automatico di informazioni, a decorrere dal 2015 (per il periodo di imposta 2014), interessasse cinque categorie di reddito e

---

<sup>37</sup> A causa della pandemia di COVID-19 ed in conformità alla Direttiva (UE) 2020/876, l'art. 1, del d.m. 22 luglio 2020, ha stabilito che il termine (30 giugno) per la trasmissione all'Agenzia delle Entrate delle informazioni relative all'anno 2019, è differito al 30 settembre 2020, mentre quello di trasmissione (30 settembre), a cura della predetta Agenzia, degli stessi dati alla competente Autorità di ciascuna giurisdizione estera interessata e riguardanti i residenti di quest'ultima, è fissato entro il 31 dicembre 2020.

<sup>38</sup> Ci riferiamo, in particolare, al sistema CCN (*Common Communication System*).

<sup>39</sup> Modificata dalla Direttiva (UE) 24 marzo 2014, n. 48 del Consiglio.

di capitale, principalmente di natura finanziaria, rimandando al 2017 l'esame circa un eventuale ampliamento del campo di applicazione della procedura di interscambio in rassegna.

Ciò posto, la Direttiva (UE) 9 dicembre 2014, n. 107 del Consiglio, c.d. DAC 2,<sup>40</sup> riguardante lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, ha modificato l'art. 8 "*Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni*", della Direttiva 2011/16/UE. In estrema sintesi, la DAC 2 ha introdotto nell'Unione europea lo *standard* comune di comunicazione di informazioni (CRS) sui conti finanziari<sup>41</sup>.

In particolare, il paragrafo 1, del citato art. 8, disciplina lo scambio automatico di informazioni – ovvero sia la sistematica comunicazione tra Autorità fiscali dei dati inerenti ai redditi che hanno la propria fonte in uno Stato, ma che vengono percepiti da un soggetto residente in un altro Paese – per le seguenti cinque categorie di emolumenti: redditi da lavoro; compensi per dirigenti; prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altre direttive; pensioni; proprietà e redditi immobiliari. La comunicazione delle informazioni in parola ha luogo almeno una volta all'anno, entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale dello Stato membro durante il quale le stesse sono state rese disponibili.

Ai sensi del paragrafo 2, della norma in esame, l'Autorità competente di uno Stato membro può, altresì, indicare all'omologa di qualsiasi altro Paese europeo che non desidera ricevere informazioni su una o più delle categorie di reddito e di capitale, innanzi elencate, informandone anche la Commissione. In attuazione del principio di reciprocità, è, inoltre, previsto che, qualora uno Stato membro non comunichi alla Commissione nessuna categoria di informazioni disponibili, si presume che esso rifiuti di ricevere dati e notizie con lo scambio automatico: si tratta della c.d. "condizione di disponibilità".

Il paragrafo 3, recante la possibilità per uno Stato membro di individuare le informazioni che non desidera ricevere automaticamente dagli altri Paesi, è stato oggetto di un'ampia azione riformatrice.

In primo luogo, è stato eliminato il riferimento ad un importo minimo al di sotto del quale uno Stato membro può non desiderare di ricevere informazioni dagli altri Stati membri, apparso non gestibile dal punto di vista pratico. Inoltre, le parole "sulle categorie" sono state sostituite da "su una o più delle categorie", allo scopo di evitare che si confondano le categorie per le quali uno Stato desideri ricevere informazioni con quelle per cui le informazioni non sono richieste.

---

<sup>40</sup> Attuata in Italia con la citata legge n. 95/2015 e il d.m. 28 dicembre 2015, come modificato dal d.m. 20 giugno 2019.

<sup>41</sup> In merito, si ricorda che il Consiglio europeo del 22 maggio 2013 ha chiesto l'estensione dello scambio automatico di informazioni a livello dell'Unione e a livello mondiale per combattere la frode fiscale, l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva. Il Consiglio europeo ha, altresì, accolto con favore gli sforzi compiuti in sede di G20, G8 e OCSE per elaborare uno *standard* globale per lo scambio automatico di informazioni finanziarie a fini fiscali.

In seconda istanza, è stato aggiunto un comma 3-*bis*, contenente le disposizioni di carattere tecnico connesse allo scambio automatico di informazioni per dati di natura finanziaria<sup>42</sup>, a partire dal 1° gennaio 2017, per il periodo di imposta 2016.

Si precisa che, proprio tenuto conto dell'adozione contestuale delle regole FATCA, per tali tipologie di informazioni non opera la condizione di disponibilità, conseguentemente, gli Stati membri devono essere in grado di scambiare tutti i dati elencati nella norma, secondo le tempistiche stabilite dalla DAC 2. Alcune disposizioni di dettaglio circa i conti finanziari e le Istituzioni, rispettivamente, non oggetto di comunicazione e non tenute alle comunicazioni delle informazioni, sono contenute nel comma 7-*bis*.

Per quanto concerne la tempistica, si evidenzia che le informazioni oggetto di detto scambio automatico devono essere comunicate una volta all'anno, entro i nove mesi successivi dal termine dell'anno solare o altro adeguato periodo di rendicontazione<sup>43</sup>.

Rilevanti novità in tema di scambio obbligatorio di dati si devono registrare con riferimento ai nuovi artt. 8-*bis* e 8-*bis bis*, della Direttiva 2011/16/UE.

Più specificamente, giova rappresentare che, sulla base dell'azione OCSE – *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) 5,<sup>44</sup> con l'art. 1, par. 1, n. 3), della Direttiva (UE) 8 dicembre 2015, n. 2376 del Consiglio, c.d. DAC 3<sup>45</sup>, è stata introdotta

---

<sup>42</sup> Analogamente alle informazioni che devono essere comunicate in attuazione del *Foreign Account Tax Compliance Act*, sono oggetto di trasmissione: il nome, l'indirizzo, il numero o i numeri di identificazione fiscale del contribuente; il numero di conto (o equivalente funzionale in assenza di un numero di conto); il nome e l'eventuale numero di identificazione dell'Istituzione Finanziaria Tenuta alla Comunicazione; il saldo o il valore del conto; l'importo totale lordo degli interessi, l'importo totale lordo dei dividendi e l'importo totale lordo degli altri redditi generati in relazione alle attività detenute nel conto; gli introiti totali lordi derivanti dalla vendita o dal riscatto delle Attività Finanziarie pagati o accreditati sul conto; l'importo totale lordo pagato o accreditato al Titolare del Conto in relazione al quale l'Istituzione Finanziaria Tenuta alla Comunicazione è l'obbligato o il debitore.

<sup>43</sup> A causa della pandemia di COVID-19 ed in conformità alla Direttiva (UE) 2020/876, l'art. 1, del d.m. 22 luglio 2020, ha stabilito che il termine (30 giugno) per la trasmissione all'Agenzia delle Entrate delle informazioni relative all'anno 2019, è differito al 30 settembre 2020, mentre quello di trasmissione (30 settembre), a cura della predetta Agenzia, degli stessi dati alla competente Autorità di ciascuna giurisdizione estera interessata e riguardanti i residenti di quest'ultima, è fissato entro il 31 dicembre 2020.

<sup>44</sup> L'Azione 5 – Pratiche fiscali dannose, nell'ambito del Pilastro I (Maggiore coerenza delle regole), Progetto BEPS, contempla una ristrutturazione del lavoro sulle pratiche fiscali dannose, incrementando la trasparenza e portando in evidenza la sostanza delle operazioni, nonché utilizzando metodologie condivise nello stabilire *standard* minimi da rispettare per poter usufruire di regimi di favore. A tal fine, si prevede uno scambio obbligatorio di informazioni tra Paesi in merito alle decisioni riguardanti i regimi agevolati in vigore e le procedure ad essi correlate.

<sup>45</sup> Recepita in Italia con il d.lgs. 15 marzo 2017, n. 32, in vigore dal 1° gennaio 2017. Sul punto giova sottolineare, in particolare, come il perimetro oggettivo di riferimento sia abbastanza ampio, poiché per *ruling* preventivo, il legislatore ricomprende le tipologie di accordi aventi ad oggetto operazioni transfrontaliere oppure pareri circa l'interpretazione o l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di operazioni transfrontaliere. Si tratta del-

l'ulteriore tipologia di scambio automatico, inerente alle informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi in materia di prezzi di trasferimento, attraverso l'aggiunta dell'art. 8-*bis* alla Direttiva 2011/16/UE.

Rimandando al contenuto dell'art. 8-*bis* per i dettagli applicativi, si ritiene opportuno evidenziare, in questa sede, che lo scambio dei dati deve essere attuato entro tre mesi dalla fine del semestre solare durante il quale i *ruling* ovvero gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento sono stati emanati, modificati o rinnovati.

Un'ulteriore novità è stata introdotta dalla Direttiva (UE) 25 maggio 2016, n. 881 del Consiglio, c.d. DAC 4<sup>46</sup>, che ha trasposto – nell'Unione europea – il *framework* dell'azione BEPS 13<sup>47</sup>. Detto provvedimento ha inserito – nel testo della Direttiva 2011/16/UE – il nuovo art. 8-*bis bis* attraverso cui si è esteso lo scambio automatico obbligatorio anche alle informazioni desumibili dalla rendicontazione inerente alle multinazionali (*Country by Country Reporting* – CBCR). La finalità è quella di consentire, in modo tempestivo e sintetico, l'acquisizione delle principali informazioni necessarie all'analisi di rischio sui prezzi di trasferimento applicati nell'ambito dei gruppi di imprese multinazionali di maggiori dimensioni<sup>48</sup>.

Altre modifiche sono state apportate dalla Direttiva (UE) 6 dicembre 2016, n. 2258 del Consiglio, c.d. DAC 5<sup>49</sup>, con cui è stato introdotto il comma 1-*bis* all'art.

---

le informazioni attinenti a *ruling*, alle agevolazioni di cui al *patent box*, pareri su interpellanti, su regime collaborativo, eccetera.

<sup>46</sup> La legge di delegazione europea 25 ottobre 2017, n. 163 ne ha previsto l'attuazione, anche se fino ad oggi non si è provveduto in merito, poiché la legge n. 208/2015, commi 145 e 146 ed il d.m. 23 febbraio 2017 hanno – di fatto – anticipato l'adeguamento del nostro sistema tributario all'azione BEPS 13.

<sup>47</sup> L'Azione 13 – TP/Documentazione, nell'ambito del Pilastro III (Garantire trasparenza e certezza del diritto, sia per il mondo delle imprese che per i governi), Progetto BEPS, si propone di migliorare e coordinare in modo più articolato la documentazione richiesta alle imprese multinazionali in tema di *transfer pricing* e procedere all'individuazione di uno *standard* minimo, richiedendo ai contribuenti di indicare le imposte pagate nei vari Stati, in modo che le singole Amministrazioni dei Paesi coinvolti siano facilitate nell'identificare le aree a rischio elusione e nell'indirizzare opportunamente la propria attività di controllo. È prevista la creazione di un *master file* al quale potranno accedere le Amministrazioni dei principali Paesi, di un *local file* per ogni Stato e di un rapporto *Country by Country*; quest'ultimo è inteso come uno strumento attraverso il quale le multinazionali sono tenute a fornire annualmente, separatamente per ogni giurisdizione – con riferimento ai Paesi nei quali esse operano – informazioni sui redditi, sulle tasse pagate e su altri specifici indicatori predefiniti.

<sup>48</sup> I dati scambiati sono i ricavi, gli utili (le perdite) al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e le imposte sul reddito maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di addetti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti, per quanto riguarda ogni giurisdizione in cui opera il gruppo multinazionale, nonché l'identità di ogni società del gruppo, con l'indicazione della natura della principale o delle principali attività commerciali.

<sup>49</sup> Attuata in Italia con il d.lgs. 18 maggio 2018, n. 60, il quale – con decorrenza 1° gennaio 2018 – ha modificato il citato d.lgs. n. 29/2014, che rappresenta la disciplina di riferimento in tema di cooperazione amministrativa nel settore fiscale. Più in concreto, il d.lgs. n. 60/2018, da un lato, ha agito ulteriormente sulla normativa interna di aspetto procedurale, per l'acquisizione delle informazioni ai fini dell'attività di cooperazione amministrativa, attribuendo specifici poteri e indicando le

22 della Direttiva 2011/16/UE, ove viene stabilito che *«ai fini dell'attuazione e dell'applicazione delle leggi degli Stati membri che attuano la presente direttiva e al fine di garantire il funzionamento della cooperazione amministrativa da essa stabilita, gli Stati membri dispongono per legge l'accesso da parte delle autorità fiscali ai meccanismi, alle procedure, ai documenti e alle informazioni di cui agli articoli»* 13 (adeguata verifica), 30 (informazioni sulla titolarità effettiva di società e altre entità giuridiche e istituzione di un registro centrale), 31 (informazioni sulla titolarità effettiva dei *trust* e istituzione di un registro centrale), e 40 (obblighi di conservazione) della Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio<sup>50</sup>.

In merito, il Consiglio dell'UE ha ribadito che *«per assicurare un efficace controllo dell'applicazione da parte delle istituzioni finanziarie delle procedure di adeguata verifica di cui alla Direttiva 2011/16/UE, le Autorità fiscali devono poter accedere alle informazioni AML»*, in quanto solo in tal modo si *«garantirebbe che le Autorità fiscali siano maggiormente in grado di assolvere i loro obblighi ai sensi della Direttiva 2011/16/UE e di lottare più efficacemente contro l'evasione fiscale e la frode fiscale»*.

Sulla scorta del citato comma 1-bis dell'art. 22 della Direttiva 2011/16, l'accesso delle Autorità fiscali alle informazioni antiriciclaggio è considerato indispensabile *«al fine di garantire il funzionamento della cooperazione amministrativa»*, consistente essenzialmente nello scambio di informazioni secondo le diverse modalità prescritte dalle disposizioni di cui al Capo II (artt. 5-10) della medesima direttiva.

Inoltre, si sottolinea che la Direttiva (UE) 25 maggio 2018, n. 822 del Consiglio, c.d. DAC 6,<sup>51</sup> al fine di rafforzare i mezzi a disposizione delle Autorità fiscali per reagire alla pianificazione fiscale aggressiva e di occultamento degli attivi (con conseguente riduzione delle imposte esigibili e trasferimento degli utili imponibili

---

modalità operative, e dall'altro, ha consentito l'accesso dell'Amministrazione finanziaria alle informazioni raccolte e disponibili in materia di antiriciclaggio, ampliando anche la platea dei soggetti presso i quali tali informazioni possono essere reperite (istituzioni finanziarie, professionisti, revisori legali e società di revisione, case d'asta, gallerie d'arte e commercianti di cose antiche, mediatori immobiliari e prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale).

<sup>50</sup> Si tratta della cosiddetta IV direttiva AML/CFT, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio e finanziamento del terrorismo, che modifica il Regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la Direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio nonché la Direttiva di esecuzione 2005/70/CE della Commissione.

<sup>51</sup> La legge di delegazione europea 4 ottobre 2019, n. 117 ha previsto il recepimento, nel nostro ordinamento giuridico, del suddetto provvedimento, che doveva avvenire entro il 31 dicembre 2019 (a tal proposito la Commissione europea ha avviato la procedura di infrazione n. 2020/0065). Il Consiglio dei Ministri ha approvato, nella seduta del 29 gennaio 2020, in esame preliminare la bozza di schema di decreto legislativo di attuazione della Direttiva 2018/822/UE, già oggetto di una procedura di consultazione pubblica conclusasi il 28 settembre 2018, con cui gli operatori economici, associazioni di categoria, ordini professionali ed esperti del settore hanno avuto modo di inviare valutazioni e suggerimenti. Il provvedimento, assegnato alle Camere per l'espressione del parere parlamentare, doveva essere adottato entro il 2 agosto 2020 (combinato disposto art. 31, legge n. 234/2012 e art. 1, comma 3, legge n. 27/2020). Tutto ciò ha portato all'emanazione del d.lgs. 30 luglio 2020, n. 100, entrato in vigore il successivo 26 agosto.

verso regimi tributari più favorevoli), ha ulteriormente modificato la Direttiva 2011/16/UE (con l'inserimento dell'art. 8-*bis ter*), stabilendo le norme e le procedure relative allo scambio automatico di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione all'Amministrazione finanziaria, con le altre Autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea e con altre giurisdizioni estere in forza degli accordi stipulati.

La normativa della DAC 6 deve essere vista in stretta connessione con gli esiti del Progetto BEPS – Azione 12 *Mandatory Disclosure Rules*<sup>52</sup>, nell'ambito del Pilastro III, e con la necessità di colmare le lacune del CRS e della Direttiva 2014/107/UE in tema di individuazione del titolare effettivo<sup>53</sup>.

In dettaglio, gli intermediari<sup>54</sup> e i contribuenti<sup>55</sup> sono tenuti, entro 30 giorni,

---

<sup>52</sup> Questa azione concerne le metodologie utilizzabili per venire a conoscenza dei fenomeni di pianificazione aggressiva dal punto di vista fiscale da parte dei contribuenti, anche attraverso l'obbligo di dichiarazione in tal senso a cura degli stessi, sotto varie possibili forme. Viene fornita alle Amministrazioni finanziarie dei vari Paesi una struttura – comunque modulabile in base alle specifiche esigenze – finalizzata alla raccolta tempestiva delle informazioni utili ai fini dell'individuazione di tali fenomeni, per poi analizzare gli schemi riscontrati nell'esperienza concreta ed intraprendere nel più breve tempo possibile attività di contrasto.

<sup>53</sup> Nella Dichiarazione del G7 di Bari, del 13 maggio 2017, sulla lotta ai reati fiscali e altri flussi finanziari illeciti è stato chiesto all'OCSE di iniziare a discutere dei possibili modi per far fronte ai meccanismi elaborati per eludere l'obbligo di notifica nell'ambito dello *standard* comune di comunicazione di informazioni (CRS) o volti a fornire ai titolari effettivi protezione attraverso strutture opache, tenendo anche conto dei modelli di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni ispirati all'approccio adottato per i meccanismi di elusione nella relazione sull'azione 12 del BEPS. I lavori svolti in sede OCSE si sono concretizzati nell'adozione del Modello di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni "*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*" (MDR), approvato dal Comitato affari fiscali dell'OCSE l'8 marzo 2018 per far fronte ai meccanismi di elusione del CRS e alle strutture *offshore* opache. Da parte dell'Unione europea, nel maggio 2016, il Consiglio Ecofin ha invitato «la Commissione a prendere in considerazione iniziative legislative in materia di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni, sulla base dell'azione 12 del progetto dell'OCSE sul BEPS, al fine di introdurre disincentivi più efficaci per gli intermediari che intervengono nell'ambito di sistemi di evasione o elusione fiscale». Tali indicazioni individuano lo scambio automatico di informazioni come elemento chiave dell'azione di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e all'occultamento degli attivi. Sulla base di questi presupposti è stata adottata la direttiva in rassegna.

<sup>54</sup> Vengono individuate due figure di intermediario: il *promoter*, cioè colui che è responsabile della progettazione, commercializzazione, organizzazione e complessiva gestione di un meccanismo transfrontaliero o lo mette a disposizione per l'attuazione da parte di un'altra persona; il *service provider*, l'attuatore, ossia colui che fornisce qualsiasi aiuto materiale, assistenza o consulenza in materia di sviluppo, organizzazione, gestione e attuazione del meccanismo transfrontaliero. Nella generale figura dell'intermediario vi rientrano, a titolo esemplificativo, i soggetti di cui all'art. 1, comma 1, lett. n), del d.m. 28 dicembre 2015 (vds. banche, SGR, imprese di assicurazione, OICR, società fiduciarie, *trust*, ecc.) e all'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 231/2007 (dottori commercialisti, esperti contabili, notai, avvocati, consulenti del lavoro).

<sup>55</sup> Vale a dire qualunque soggetto che attua o a favore del quale viene messo a disposizione un meccanismo transfrontaliero, nei casi espressamente stabiliti dal legislatore.

all'obbligo di comunicazione dei meccanismi transfrontalieri<sup>56</sup> – di cui siano a conoscenza, che siano in loro possesso o di cui abbiano il controllo – all'Agenzia delle Entrate, in presenza di almeno uno degli elementi distintivi (*hallmark*), sulla base dell'Allegato IV della Direttiva (UE) 2018/822, vale a dire di un indice di rischio di elusione o evasione fiscale tassativamente individuato<sup>57</sup>. Sono previste ipotesi di esonero dall'obbligo *de quo* (cfr. espletamento compiti di difesa o di rappresentanza del cliente in un procedimento dinanzi all'Autorità giudiziaria, avvenuta comunicazione da parte di un altro intermediario o contribuente, insorgere di una responsabilità penale).

In considerazione delle gravi perturbazioni che la pandemia di COVID-19 ha comportato nello svolgimento dell'ordinaria attività di molti operatori economici e professionali, nonché delle Amministrazioni finanziarie europee ed in risposta alle sollecitazioni che a tale riguardo sono pervenute anche da alcuni Paesi membri, con la Direttiva (UE) 2020/876, in data 24 giugno 2020, sono stati apportati alcuni emendamenti alla direttiva in commento, prevedendo la possibilità per i singoli Stati di disporre il rinvio di sei mesi dei relativi adempimenti procedurali.

Più specificamente, la comunicazione dei meccanismi transfrontalieri va effettuata, alla luce del d.lgs. n. 100/2020, come segue: per la prima fase (25 giugno 2018 – 30 giugno 2020)<sup>58</sup>, entro il 28 febbraio 2021 (art. 8, comma 1); per il periodo 1° luglio 2020 – 31 dicembre 2020, entro trenta giorni a decorrere dal 1° gennaio 2021 (art. 7, comma 4); nel termine ordinario di cui sopra, a partire dalle operazioni del 2021 (art. 7, comma 1), modificando pertanto la data inizialmente inclusa nello schema di decreto legislativo (1° luglio 2020).

L'Amministrazione finanziaria trasmette alle Autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea e delle giurisdizioni estere partecipanti le informazioni entro un mese a decorrere dalla fine del trimestre nel quale le ha ricevute. Il primo scambio di informazioni è stato effettuato entro il 30 aprile 2021.

---

<sup>56</sup> Per “meccanismo transfrontaliero” si intende: uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una delle seguenti condizioni: 1) non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato; 2) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato e in una o più giurisdizioni estere; 3) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto svolgono la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata e lo schema, accordo o progetto riguarda almeno una parte dell'attività della stabile organizzazione; 4) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione la propria attività in maniera tale da ivi configurare una stabile organizzazione; 5) lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo.

<sup>57</sup> Trattasi dei seguenti elementi distintivi: generici e specifici collegati al criterio del vantaggio principale; specifici collegati alle operazioni transfrontaliere; specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva; specifici relativi ai prezzi di trasferimento (vds. Allegato 1, d.lgs. n. 100/2020).

<sup>58</sup> Il 25 giugno 2018 corrisponde alla data di entrata in vigore della Direttiva (UE) n. 822/2018.

Nei casi di omessa ovvero di incompleta/inesatta comunicazione delle informazioni in parola, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria (da euro 2.000 a euro 21.000) di cui all'art. 10, comma 1, d.lgs. n. 471/1997, rispettivamente aumentata e ridotta della metà.

Le disposizioni legislative nazionali, ex d.lgs. n. 100/2020, necessitano di una disciplina regolamentare di carattere tecnico. Infatti, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 27 novembre 2020 è stata fornita, senza modificazioni di natura sostanziale, un'ulteriore specificazione degli elementi distintivi dei meccanismi transfrontalieri (così come definiti nell'Allegato 1) nonché precisati i criteri in base ai quali gli stessi sono diretti a conseguire un vantaggio tributario (art. 5, comma 2); con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in data 26 novembre 2020, sono state poi rese note le modalità di comunicazione delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri in questione (art. 7, comma 5).

Per assicurare la piena osservanza degli adempimenti in commento diventa indispensabile istituire adeguati presidi organizzativi interni, in particolare attraverso la predisposizione di un metodo di gestione dello specifico rischio di mancata *compliance*, la cui prima fase di costruzione, come in ogni altro sistema di *tax risk management*, dovrebbe essere dedicata proprio all'individuazione delle aree di rischio, attraverso la mappatura dei processi aziendali<sup>59</sup>.

In buona sostanza, il processo di gestione delle *mandatory disclosure rules* si configura come il necessario completamento dei sistemi di controllo, monitoraggio e contenimento del rischio fiscale comunemente ricompresi nel *tax control framework*.

Uno degli effetti più visibili e dirompenti della digitalizzazione in ambito economico è rappresentato dal progressivo, continuo sviluppo dei traffici commerciali *online*. Per il soddisfacimento dei loro bisogni di beni e servizi, le persone sono in costante trattativa con le macchine: dai carrelli della spesa *online*, all'acquisto di voli, alla prenotazione di una camera in un hotel o in *b&b*. Attraverso l'uso di *device* digitali che connotano quotidianamente l'esistenza di chiunque, la tecnologia aiuta a prendere molte decisioni, così favorendo l'incontro tra domanda e offerta tra soggetti anche molto lontani tra loro. Per comprendere l'importanza del fenomeno, si consideri che in Italia, nel 2021, l'*eCommerce business to consumer o B2c* è tornato a crescere con un ritmo simile a quello pre-pandemia. Da un lato gli acquisti di prodotto sono continuati ad aumentare toccando i 30,5 miliardi di euro. Dall'altro gli acquisti di servizio, dopo la forte crisi del 2020, hanno segnato una ripresa raggiungendo gli 8,9 miliardi di euro. Gli scambi *online* risultano, in definitiva, portatori di nuovi equilibri e di nuove modalità di interazione che si stanno propagando a tutto il commercio, anche fisico. Ne sono chiari esempi lo sviluppo dei pagamenti digitali e biometrici, il *marketing one to one*, la personalizzazione del prodotto, il *cross selling* e l'*up selling mirato*.

---

<sup>59</sup> NOBILE, *Mandatory disclosure rules: gli interventi operativi*, in *Antiriciclaggio – direttiva DAC 6*, Guida giuridica, ItaliaOggi, gennaio 2020, 206-208.



Si tratta, a ben vedere, di una tendenza destinata a proseguire in conseguenza degli indubbi fattori di cambiamento innescati dal COVID-19. Se già prima dei *lockdown*, l'*eCommerce* rappresentava uno dei principali motori di crescita e di innovazione del *retail*, in seguito alle restrizioni dovute alla pandemia vi è stato però uno straordinario salto evolutivo a favore del digitale.

In altri termini, la pandemia ha trasformato i comportamenti e le preferenze dei consumatori generando cambiamenti che sono destinati a radicarsi e permanere stimolando produttori, *retailer* e l'intero settore del commercio al dettaglio a percorrere nuove soluzioni di *business* che passano dall'apertura di nuovi canali di vendita. Rispetto al passato, non solo le grandi realtà, ma anche le medio-piccole imprese, si sono avvicinate all'*eCommerce* e ne hanno compreso le potenzialità, valutando l'integrazione tra canali fisico e *online* e approfondendo forme di vendita intermedie quali, ad esempio, le vetrine sui *marketplace*. In tale contesto vengono in gioco le enormi potenzialità offerte dalle piattaforme digitali, infrastrutture *web* in grado di connettere e polarizzare aziende, utenti e dati in ecosistemi che amplificano esponenzialmente le possibilità di generare *business* con rapidità e semplicità sconosciuti in passato.

Ciò posto, con la Direttiva (UE) 22 marzo 2021, n. 514 (c.d. DAC 7), del Consiglio, è stato – tra l'altro – aggiunto alla Direttiva 2011/16/UE l'art. 8-*bis-quater*, con decorrenza 1° gennaio 2023, il quale stabilisce l'ambito di applicazione e le condizioni per lo scambio automatico obbligatorio delle informazioni cui i gestori delle piattaforme – intesi quali entità che stipulano un contratto con i venditori per mettere a loro disposizione tutta o parte di una piattaforma – saranno tenuti a comunicare all'Autorità competente. In estrema sintesi, sono sottoposti all'obbligo di comunicazione<sup>60</sup> delle informazioni i gestori di piattaforma residenti a fini fiscali in uno Stato membro o, se non residenti, che risultino, alternativamente, essere stati costituiti a norma delle leggi di uno Stato membro, avere la sede di direzione (compresa la sede di direzione effettiva) in uno Stato membro ovvero una stabile organizzazione in uno Stato membro. Al riguardo, va precisato che una "piattaforma straniera" per poter svolgere la propria attività in ambito unionale deve registrarsi in uno Stato membro secondo il principio della registrazione unica.

All'indomani dell'entrata in vigore della DAC 7, diffusa dottrina non ha mancato di osservare come la stessa finisca per trasformare i "giganti del *web*" in collaboratori del Fisco per sorvegliare l'evasione di chi guadagna attraverso le piatta-

---

<sup>60</sup> Circa il contenuto dell'obbligo comunicativo, i predetti soggetti sono tenuti anzitutto a identificare preliminarmente i venditori di riferimento in linea con le procedure di adeguata verifica in materia fiscale, appurando l'affidabilità delle informazioni acquisite mediante l'utilizzo di tutte le informazioni e dei documenti di cui dispongono nei propri registri nonché di tutte le interfacce elettroniche messe a disposizione a titolo gratuito da uno Stato membro o dall'Unione europea per controllare la validità del numero di identificazione fiscale (NIF) e/o della partita IVA. In secondo luogo, essi devono inviare le informazioni relative ai venditori oggetto di comunicazione all'Autorità competente dello Stato membro in cui detto venditore è residente o all'Autorità competente dello Stato membro in cui si trova il bene immobile (in caso di locazione).

forme digitali che essi stessi gestiscono. In tal senso, pur con i dovuti distinguo e i differenti automatismi, l'impostazione della norma evoca le incombenze, in tema di segnalazioni per operazioni sospette, poste a carico dei soggetti obbligati dalla normativa antiriciclaggio di cui al d.lgs. n. 231/2007. Sembra venir in risalto, ancora una volta, il ruolo dei c.d. "gatekeeper", vale a dire operatori collocati in posizioni chiave nell'ambito dei circuiti legali (in questo caso di *eCommerce*) e come tali suscettibili di intercettare informazioni e flussi finanziari rilevanti ai fini fiscali nell'ambito degli Stati membri.

Nuove sfide sono poste con intensità crescente dal mondo delle criptovalute, la cui natura giuridica è tuttora oggetto di ampio dibattito (potendo, a seconda dei casi, rivestire funzioni di moneta, valuta estera, bene immateriale, sistema di pagamento, *commodity*) e taluna dottrina è pervenuta addirittura alla conclusione che non è possibile fornire una definizione condivisa e condivisibile, rendendo vano ogni sforzo di inquadramento generale.

Nonostante l'introduzione di specifiche previsioni in materia antiriciclaggio costituisca un importante passo in avanti per la mitigazione dei rischi di utilizzazione dei *crypto-assets* per finalità di riciclaggio o finanziamento del terrorismo non può rilevarsi come restano presenti i rischi sistemici, alimentati essenzialmente dai seguenti tre fattori: le valute virtuali si caratterizzano principalmente per un regime di pseudo-anonimato; le transazioni possono avvenire tra soggetti residenti in Stati diversi, tra più *account* riferibili alla medesima persona o da indirizzi utilizzati da più soggetti a conoscenza della chiave privata; il sistema delle criptovalute ha natura decentralizzata in quanto manca un ente terzo regolatore. A ciò si aggiunga che gli sforzi per cercare di tracciare le transazioni sulla *blockchain* vengono ostacolati da attività di "anonimizzazione" volte a rendere più complessa l'identificazione degli utilizzatori di valuta virtuale (*mixer* e *tumbler*).

Sotto un profilo generale, pertanto, le modalità di cooperazione formale e informale devono essere impiegate in modo efficace e, soprattutto, tempestivo alla luce di rilevanti criticità riconducibili alla conservazione e cancellazione delle prove elettroniche. L'efficace implementazione di tutti i canali di cooperazione internazionale consente di mitigare le capacità dei prestatori di attività concernenti valute virtuali, all'interno di una determinata giurisdizione, di conseguire vantaggi concorrenziali indebiti nei confronti di soggetti omologhi ubicati in aree maggiormente regolamentate e limitare i fenomeni di "jurisdiction shopping" o arbitraggio normativo.

Sul punto, si evidenzia che in data 10 marzo 2021 la Commissione europea ha lanciato una consultazione pubblica<sup>61</sup> sull'ottava riforma della direttiva sulla cooperazione amministrativa (DAC 8) che riguarda, tra l'altro, i *crypto-asset*: tra i motivi alla base dell'ennesima riforma al testo della direttiva DAC 1 vi è la forte preoc-

---

<sup>61</sup> Aperta fino al 2 giugno 2021. L'adozione della DAC 8 da parte della Commissione europea era prevista per il terzo trimestre 2021. Al momento della chiusura del presente approfondimento, tuttavia, non sono ancora stati forniti aggiornamenti al riguardo.

cupazione che le criptovalute possano assurgere a canale privilegiato dell'economia sommersa e minare alla radice il mercato degli strumenti finanziari tradizionali, specialmente qualora il reddito derivante dai *crypto-asset* risulti sottodichiarato o non dichiarato affatto. L'obiettivo è quello di fornire alle Amministrazioni fiscali informazioni che agevolino un'adeguata tassazione dei redditi e dei ricavi relativi ai nuovi mezzi di pagamento e di investimento, in particolare le criptoattività e la moneta elettronica.

### 5. Utilizzo e valore probatorio dei dati di fonte estera

Passato in rassegna il mosaico di norme di natura legale convenzionale che consentono – secondo precisi limiti e condizioni – le varie forme di acquisizione delle informazioni nell'ambito della cooperazione amministrativa internazionale, è necessario ora scandagliare il tema della loro corretta utilizzabilità, avendo cura di delineare puntualmente il perimetro di esatta valorizzazione del compendio di dati ottenuti, sia in chiave investigativa che probatoria distinguendo, a tale ultimo riguardo, l'ambito amministrativo (complessivo procedimento tributario di accertamento delle imposte) da quello giudiziario, conseguente all'instaurazione (parallela ed eventuale) di un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti<sup>62</sup>.

Se è vero, infatti, che è la stessa normativa sovranazionale a consentire – come si vedrà a breve – la possibilità che le informazioni comunicate tra Stati possano essere usate in procedimenti giudiziari e amministrativi, avviati per violazioni della normativa fiscale, che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, è necessario specificare *in primis* come l'utilizzabilità delle stesse non può ritenersi automatica e, *in secundis*, che potranno assumere un preciso valore probatorio sempreché si tratti di dati che tale valore abbiano o possano avere secondo la legge italiana.

A tale ultimo riguardo, infatti, l'aspetto di maggiore rilevanza da tenere in considerazione è la corretta definizione dell'area di tutela del contribuente sottoposto ad attività ispettiva di carattere fiscale soprattutto se da essa scaturiscono anche responsabilità di tipo penale. Come noto, all'interno di quest'ultimo "comparto" risulta vincolante il principio cardine previsto dall'art. 191 del codice di procedura penale in ordine alla formazione ed utilizzabilità della prova: «*le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate. L'inutilizzabilità è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento*».

Tale precisazione è fortemente correlata al fenomeno di strettissima attualità e mai sopito – come testimoniato dalla recente lista DUBAI – dello *shopping* delle liste di evasori che, scambiate attraverso il ricorso ai canali legittimi della mutua

---

<sup>62</sup> Per approfondimenti si rinvia a: CARBONE-MANCAZZO, *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, Milano, 2021.

assistenza amministrativa, nel rispetto delle norme convenzionali e comunitarie che regolano lo scambio di informazioni nell'ambito di rapporti internazionali, hanno sollevato un acceso dibattito giurisprudenziale e dottrinale relativamente al loro utilizzo conseguente ad un'acquisizione illecita *ab origine*, realizzatasi principalmente attraverso accessi abusivi in sistemi informatici di banche o studi professionali e/o trafugamenti di vario tipo.

In ambito OCSE, l'art. 26 del relativo Modello di Convenzione – nella sua versione più aggiornata – consente l'utilizzo delle informazioni ottenute dall'Autorità fiscale interpellata nei procedimenti di natura amministrativa, nella necessaria premessa che il reperimento sia avvenuto nel pieno rispetto dei limiti e vincoli previsti.

Le stesse informazioni possono essere utilizzate anche per “altri fini”, purché tale possibilità sia ammessa dagli ordinamenti dei due Stati e l'Autorità del Paese interpellato dia il proprio consenso: in questo modo le informazioni non sono trasmesse più volte per scopi differenti e sono suscettibili di uso anche in un settore diverso da quello fiscale.

Le stesse convenzioni bilaterali stipulate dal nostro Paese per evitare le doppie imposizioni e per prevenire l'evasione fiscale, conformi al Modello OCSE, prevedono la possibilità di utilizzare le informazioni anche nel corso dei procedimenti e delle procedure in genere concernenti, in senso lato, le imposte, nonché la facoltà di servirsi degli elementi medesimi «*nel corso di udienze pubbliche nei tribunali o nei giudizi*»<sup>63</sup>.

A livello unionale, l'utilizzabilità delle informazioni scambiate nell'ambito delle procedure di cooperazione amministrativa è disciplinata sia a livello di imposte dirette che di IVA. Infatti, ai fini: (1) delle imposte dirette, l'art. 16 della Direttiva 2011/16/UE prevede la possibilità che le informazioni comunicate tra Stati membri, coperte dal segreto d'ufficio, possano essere utilizzate nei procedimenti amministrativi e giudiziari che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale; (2) dell'imposta sul valore aggiunto, similmente a quanto accade per il comparto dell'imposizione reddituale, l'art. 55 del Regolamento (UE) n. 904/2010, prevede, tra l'altro, che le informazioni comunicate o raccolte possano essere utilizzate «*in occasione di procedimenti giudiziari che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni giuridiche che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti*».

Ciò posto, la cooperazione fiscale in ambito europeo, stante il recepimento della Direttiva 2011/16/UE nell'ordinamento italiano con l'emanazione del d.lgs. n. 29/2014, che ha modificato l'art. 31-*bis* del d.p.r. n. 600/1973 relativo all'assistenza per lo scambio di informazioni tra le Autorità competenti degli Stati membri

---

<sup>63</sup> Tale è, ad esempio, il contenuto della Convenzione italo-francese; l'Accordo italo-tedesco prevede una formulazione pressoché identica, ma pone quale condizione «*che l'Autorità competente dell'altro Stato contraente non vi si opponga*».

dell'Unione europea, costituisce per l'Amministrazione finanziaria strumento istruttorio con pari dignità rispetto ad ogni altro. Ne deriva che le informazioni ricevute da Autorità di altri Stati membri, in applicazione della Direttiva, hanno lo stesso valore probatorio delle informazioni che l'Amministrazione finanziaria può direttamente acquisire secondo le disposizioni interne<sup>64</sup>.

Analogo discorso vale per la cooperazione – sempre in ambito unionale – in materia di IVA, a norma dell'art. 55 del Regolamento (UE) n. 904/2010, applicabile direttamente nel Paese membro in virtù delle caratteristiche di portata generale ed obbligatorietà di tale tipo di strumento normativo comunitario.

In caso, invece, di informazioni acquisite nel quadro dell'interscambio previsto da una convenzione contro la doppia imposizione e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale che, come noto, viene introdotta nell'ordinamento italiano con legge ordinaria, le stesse possono assumere il valore probatorio sempreché si tratti di informazioni che tale valore abbiano o possano avere secondo la legge italiana.

In virtù del principio di autonomia tra il procedimento amministrativo tributario e quello penale che vige nell'ordinamento italiano, il travaso dal campo amministrativo a quello penale domestico delle informazioni acquisite dalle omologhe Autorità competenti estere che, in realtà, parrebbe automatico sulla base della normativa unionale soprarichiamata, non è così pacifico, in quanto è necessario il coordinamento – al fine di evitare conflitti tra le attività istruttorie svolte nelle due diverse sedi – con precise disposizioni dettate, al riguardo, dal codice di procedura penale.

In tal senso, dal punto di vista della procedura, ci si riferisce alla possibilità o meno di “ingresso” delle informazioni scambiate: in prima battuta nel fascicolo del Pubblico ministero, formato *ex art.* 433 del codice di procedura penale; e successivamente in quello del dibattimento, formato *ex art.* 431 del codice di procedura penale – con tutto quanto ne deriva, altresì, in tema di formazione “orale” della prova<sup>65</sup> – che tra tutto il materiale che può confluire (appunto nel fascicolo in que-

---

<sup>64</sup> Con la precisazione che gli elementi acquisiti in forma atipica avranno esclusivamente il valore di comuni notizie e potranno fare ingresso nell'accertamento fiscale e, successivamente, nel processo tributario quali presunzioni semplici.

<sup>65</sup> Tra di esse, forse, la più importante è data dalla mancata previsione, nella normativa comunitaria e convenzionale disciplinante la cooperazione fiscale, della possibilità di far intervenire in giudizio, quali testimoni, i funzionari esteri che hanno proceduto agli accertamenti. Ciò a differenza di quanto previsto dagli strumenti di cooperazione doganale che prevedono l'audizione del funzionario estero ai fini della formazione della prova testimoniale. La tematica di non poco conto si interseca con la funzione dispiegata dal processo verbale di constatazione redatto al termine di un accertamento di natura fiscale dal quale emergono fattispecie penalmente rilevanti, che quale “atto irripetibile” entra a far parte del fascicolo del dibattimento. Può accadere, infatti, che, all'interno del verbale di constatazione, alcune violazioni siano state rilevate proprio a seguito di notizie acquisite per il tramite delle Autorità fiscali estere. Mentre per le altre risultanze potrà essere eseguito il contraddittorio in dibattimento attraverso l'esame testimoniale dei soggetti verbalizzanti, per la parte concernente l'attività svolta in territorio estero questa stessa possibilità rimarrà preclusa per la già menzionata mancanza di base giuridica nella normativa comunitaria e pattizia. A tale problematica, si potrebbe ovviare prevedendo il diretto intervento in dibattimento, come teste, degli ufficiali di

stione), menziona alla lett. d) «i documenti acquisiti all'estero mediante rogatoria internazionale e i verbali degli atti non ripetibili assunti con le stesse modalità».

Pertanto, in prima battuta, gli unici documenti "ammissibili" sarebbero quelli ottenuti con il ricorso ad una commissione rogatoria, non rientrandovi, di contro, quelli acquisiti nell'ambito di una procedura di scambio internazionale, ma di natura chiaramente ed esclusivamente amministrativa<sup>66</sup>. Infatti, dal punto di vista del diritto interno, la possibilità di utilizzare in maniera ufficiale in ambito penale notizie, atti, documenti e tutti gli altri elementi che sono stati raccolti in uno Stato diverso è subordinata alla previa acquisizione in attuazione di una fonte giuridica ben definita nei termini di cui all'art. 696 del codice di procedura penale che al comma 1 recita «le estradizioni, le rogatorie internazionali, gli effetti delle sentenze penali straniere, l'esecuzione all'estero delle sentenze penali italiane e gli altri rapporti con le Autorità straniere, relativi all'Amministrazione della giustizia in materia penale, sono disciplinati dalle norme della Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia firmata a Strasburgo il 20 aprile 1959 e dalle altre norme delle convenzioni internazionali in vigore per lo Stato e dalle norme di diritto internazionale generale».

In altre parole, l'acquisizione della documentazione all'estero in violazione delle disposizioni di cui all'art. 696 del codice di procedura penale sopracitato sarebbe viziata da irrivalenza con conseguente inefficacia probatoria. Non deve, peraltro, sottacersi il contenuto di un'altra norma interna di natura processuale-penalistica che richiama il principio della tipicità dei mezzi di ricerca della prova che contraddistingue il codice di procedura penale: l'art. 220 delle relative disposizioni di attuazione, infatti, prevede che «quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice».

La lettura combinata delle due norme procedurali dianzi indicate ha portato la stessa Guardia di finanza ad affermare «che deve imporsi grande cautela nella migrazione di documenti e dati amministrativi formati all'estero verso il loro utilizzo processuale-penale la cui ammissibilità deve essere, appunto, verificata alla stregua dei fondamentali canoni di diritto probatorio, tenuto conto che il mancato ri-

---

polizia tributaria/polizia giudiziaria nazionali che hanno perfezionato le procedure internazionali di cooperazione, così da assicurare il principio generale dell'oralità del dibattimento e della formazione della prova nel suo contesto, richiamato dal combinato disposto normativo dell'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e dell'art. 111 Cost., salvaguardando nel contempo la portata definitivamente probatoria dell'azione di collaborazione amministrativa. Cfr. *Manuale operativo della Cooperazione Internazionale* – circolare n. 20/2020 – del Comando Generale della Guardia di finanza, II, Parte terza, Cap. II, 138.

<sup>66</sup>I documenti oggetto di mutua assistenza amministrativa potranno, al massimo, essere inseriti, previo accordo tra le parti processuali, ai sensi del comma 2 dell'art. 431 del codice di procedura penale in base al quale «le parti possono concordare l'acquisizione al fascicolo per il dibattimento di atti contenuti nel fascicolo del Pubblico ministero, nonché della documentazione relativa all'attività di investigazione difensiva».

spetto degli stessi potrebbe comportare profili di inutilizzabilità conseguenti alla compressione del diritto di difesa»<sup>67</sup>.

Sempre secondo il predetto Organo di polizia economico-finanziaria lo “spartiacque” decisivo ai fini dell’utilizzabilità delle risultanze estere sarebbe rappresentato dalla distinzione tra le attività poste in essere prima dell’emersione di un indizio di reato e quelle svolte in un momento successivo, per cui i dati scambiati in ambito amministrativo sono utilizzabili, in sede penale, soltanto nell’ipotesi in cui la mutua assistenza sia stata azionata e posta in essere prima dell’inizio di un’indagine penale in senso tecnico, evidentemente nel corso dell’attività amministrativa fiscale<sup>68</sup>. Infatti, il ricorso allo scambio di informazioni in via amministrativa esperito dopo l’avvio del procedimento penale determinerebbe, nella sostanza, un aggiramento strumentale dell’art. 696 del codice di procedura penale, e quindi delle disposizioni, anche convenzionali, disciplinanti il settore della mutua assistenza giudiziaria, con la conseguenza che in tal caso, l’unica via consentita sarebbe quella della commissione rogatoria internazionale, ai sensi dell’art. 727 e seguenti del codice di procedura penale.

L’unico obbligo da osservare, proprio per evitare censure di irritualità, sarà quello di assumere tutte le forme di coordinamento tra i due processi che la normazione nazionale e comunitaria prevede ed impone: per cui l’unico effettivo limite all’utilizzabilità nel procedimento penale degli elementi acquisiti in via amministrativa sarebbe rappresentato dal mancato rispetto delle garanzie difensive e dall’osservanza delle disposizioni di cui al più volte citato art. 220 del codice di procedura penale<sup>69</sup>. In realtà, occorre evidenziare che in ambito penale la prova non si forma esclusivamente con mezzi testimoniali, ben potendo gli atti – di natura esclusivamente amministrativa provenienti dal procedimento di accertamento fiscale e previamente acquisiti attraverso il ricorso alla cooperazione amministrativa internazionale – fare ingresso nel fascicolo del dibattimento sulla base del

---

<sup>67</sup> Così testualmente in *Manuale della Cooperazione Internazionale*, cit., 140.

<sup>68</sup> Con conseguente comunicazione della notizia di reato da parte dell’Ufficiale di Polizia Giudiziaria – ex art. 347 del codice di procedura penale – basata sugli esiti della mutua assistenza internazionale.

<sup>69</sup> In definitiva, un atto amministrativo concernente dichiarazioni rese in atti ad un’Amministrazione finanziaria estera da un soggetto che, successivamente, assuma la posizione di indagato o di imputato, non potrebbe trovare ingresso nel procedimento penale a meno che non gli siano state comunque assicurate tutte le garanzie difensive previste dalla disciplina penale. Nessun tipo di ostacolo sembrerebbe, invece, intralciare lo sviluppo di una mutua assistenza amministrativa che, anche nella fase penale, prescindere da qualsiasi contatto con la persona oggetto di indagine. Si pensi, come caso limite, ad atti di tipo elementare come il rilevamento concernente l’intestatario di una utenza telefonica o di un automezzo, ove sarebbe paradossale pretendere ogni volta di esperire una commissione rogatoria ex artt. 727 ss. del codice di procedura penale. In tal senso, peraltro, una prassi consolidata ammette l’utilizzabilità dei dati acquisiti attraverso il canale di cooperazione Interpol, ancorché la fonte di legittimazione di questo strumento non rientri fra quelle tipiche del diritto internazionale, ma dallo Statuto Generale dell’Organizzazione.

comma 1 dell'art. 234 del codice di procedura penale che consente «*l'acquisizione di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose mediante la fotografia, la cinematografia, la fonografia o qualsiasi altro mezzo*».

È quanto si rinviene nella giurisprudenza della Corte di cassazione: in particolare, la III Sezione penale con sentenza 6 marzo 2012-12 luglio 2012, n. 27736, ha evidenziato che «...*le acquisizioni documentali della Guardia di finanza attingono al procedimento di accertamento fiscale ed avendo natura di atti amministrativi esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie*». Nello specifico caso, la suprema Corte – ritgettando un ricorso presentato da un soggetto che lamentava la violazione dell'art. 727 del codice di procedura penale in quanto il Tribunale del Riesame di Napoli aveva ritenuto utilizzabili atti esteri in assenza di rogatoria internazionale, ritenendoli acquisiti in via amministrativa dalla Guardia di finanza –, ha richiamato la precedente pronuncia n. 24653 del 27 maggio 2009 della stessa Sezione Terza, laddove si precisa che: «*La sanzione d'inutilizzabilità degli atti assunti per rogatoria non si applica ai documenti autonomamente acquisiti dalla parte all'estero direttamente dalle Amministrazioni competenti*» avendo comunque riguardo alla previsione normativa dell'art. 78, comma 2, delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale secondo la quale «*gli atti non ripetibili compiuti dalla polizia straniera possono essere acquisiti nel fascicolo per il dibattimento se le parti vi consentono ovvero dopo l'esame testimoniale dell'autore degli stessi, compiuto anche mediante rogatoria all'estero in contraddittorio*»; e che «*la successiva utilizzazione processuale va stabilita avuto riguardo alla disciplina dettata dagli artt. 234 e seguenti del c.p.p.*»<sup>70</sup>.

L'effetto è di notevole portata in quanto la Suprema Corte giudica legittimo l'ingresso nella fase dibattimentale delle informazioni acquisite a seguito di cooperazione amministrativa internazionale per l'accertamento di reati di natura tributaria concernenti gli stessi fatti, senza che sia necessario avviare apposita commissione rogatoria, salvo che non sia accertata la violazione dei diritti fondamentali riconosciuti dall'ordinamento costituzionale italiano.

Se ne deduce, pertanto che: l'unico effettivo limite all'utilizzabilità nel procedimento penale degli elementi acquisiti in via amministrativa sarebbe rappresentato dal rispetto delle garanzie difensive, come noto costituzionalmente protette dal nostro ordinamento; nessun tipo di ostacolo sembrerebbe invece intralciare lo sviluppo di una mutua assistenza amministrativa che anche nella fase penale precinda da qualsiasi contatto con la persona oggetto di indagine; per quanto attiene alle modalità di utilizzo in sede dibattimentale degli atti di natura esclusivamente amministrativa, ferma restando l'elencazione tassativa dell'art. 431 del codice di procedura penale, occorre tenere presente quanto disposto dal comma 1 dell'art. 234 del codice di procedura penale.

---

<sup>70</sup> Pertanto, alla luce delle statuizioni della Corte di cassazione, l'art. 234 del codice di procedura penale rappresenta la norma di riferimento per ammettere la possibilità di far confluire nel fascicolo del dibattimento il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza al termine di una verifica fiscale, nel quale sono confluite le risultanze estere ottenute mediante la mutua assistenza amministrativa.



D'altro canto, posto ormai che i predetti elementi sono stati acquisiti nel fascicolo del Pubblico ministero, sembrerebbe del pari ammissibile il loro inserimento nel fascicolo del dibattimento in sede di esposizione introduttiva e richieste di prova ai sensi dell'art. 493 del codice di procedura penale, con eventuale domanda di integrazione testimoniale – anticipata, ai sensi dell'art. 468 del codice di procedura penale, o successiva, ai sensi dell'art. 507 del codice di procedura penale – dei rappresentanti della polizia giudiziaria nazionale che hanno materialmente svolto le attività condensate nella relativa documentazione acquisita dal collaterale organo estero.

Infine, la *vexata quaestio* sulla validità delle liste di evasori (vds. lista Vaduz, lista Falciani, lista Panama Papers) è stata risolta dalla Cassazione che, ormai da qualche anno, si pronuncia in modo favorevole per la loro utilizzabilità negli accertamenti tributari.

Ripercorrendo sinteticamente le statuizioni dell'Alto consesso si segnala, *in primis*, la sentenza 10 luglio 2013, n. 29433 nella quale la Cassazione ha osservato che «*l'inutilizzabilità degli atti illegalmente formati a mente dell'art. 240, comma 2, c.p.p., nell'attuale formulazione, non preclude che gli stessi possano valere come spunto per ulteriori indagini, così come accade per gli scritti anonimi*».

L'orientamento *pro-Fisco* è stato confermato con le ordinanze “gemelle” n. 8505 e 8506 entrambe del 29 aprile 2015 ove è stato chiarito che «*l'Amministrazione finanziaria, nella sua attività di accertamento dell'evasione fiscale, può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o dal fatto di essere stati acquisiti dalla Amministrazione in violazione di un diritto del contribuente. Sono perciò utilizzabili, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari (che non gode di tutela nei confronti del Fisco). Ove venga emesso avviso di accertamento, spetterà, quindi, al giudice di merito valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro con la difesa del contribuente*».

Proseguendo, con l'ordinanza 1° settembre 2016, n. 17503<sup>71</sup> la Suprema Corte ha statuito che: «*in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da una specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, quali l'inviolabilità del domicilio, della libertà personale, ecc. non ravvisandosi nell'ordinamento tributario una disposizione analoga a quella contenuta nell'art.*

---

<sup>71</sup>Con la quale si è espressa sul ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate che chiedeva l'annullamento della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 7306/27/14 che aveva affermato l'inutilizzabilità, a sostegno dell'accertamento tributario, di elementi di valutazione e/o prova acquisiti dall'Amministrazione finanziaria francese attraverso i canali previsti dalla Direttiva 77/7997CEE nonché dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con la Francia.

191 c.p.p. a norma del quale le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate»; «ne consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con i contribuenti i dati bancari trasmessi dall'Autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della Direttiva 77/799/CEE, senza onere di preventiva verifica da parte dell'Autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria».

Quindi, con gli arresti giurisprudenziali in rassegna la Cassazione afferma che l'assenza di una norma generale sull'inutilizzabilità in ambito tributario delle prove a "monte" illecitamente acquisite e trasferite in virtù dello scambio di informazioni attuato in modo legittimo, consente l'utilizzo di tali elementi quali "indizi" alla stregua di dati e notizie "comunque raccolti" da porre a base ai fini dell'accertamento tributario (ex art. 39, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 e art. 55, comma 1, d.p.r. n. 633/1972) assumendo, come corollario, la possibilità di utilizzare anche documenti acquisiti secondo *standard* procedurali non conformi al modello normativo, salvo che non siano lese prerogative costituzionali<sup>72</sup>.

Tale impostazione è stata ribadita dalla Suprema Corte di cassazione: a seguito dell'ordinanza n. 3276 in data 12 febbraio 2018, nella quale ha evidenziato come gli uffici finanziari possano realizzare contestazioni relative all'omessa dichiarazione di attività finanziarie detenute in Stati a regime fiscale privilegiato anche soltanto attraverso i dati contenuti nella Lista Falciani, non avendo bisogno di altri elementi a suffragio di tale ipotesi; con ordinanza 23 ottobre 2019, n. 27126<sup>73</sup>; e con sentenza 28 novembre 2019, n. 31085 nella quale, in sintesi, ribadisce che in materia di accertamento fiscale l'Amministrazione finanziaria può fondare la propria pretesa tributaria anche in considerazione di un unico indizio, purché grave, preciso e non smentito dal contribuente.

In definitiva, non emergono dubbi circa l'utilizzabilità dei dati contenuti nelle liste oggetto di *shopping* internazionale, seppur trafugati ed acquisiti illegittimamente, circostanza di recente confermata con l'ordinanza 29 gennaio 2021, n. 2082 nella quale la Corte di cassazione ha svolto importanti considerazioni in merito alla validità dell'attività di accertamento fiscale basata sulle risultanze derivanti dallo scambio di informazioni con le Autorità fiscali estere, anche nel caso in cui il procedimento seguito sia irregolare per violazioni delle regole valide per il procedimento penale.

In particolare, la Suprema Corte ha: ritenuto che sia in materia di imposte dirette che in tema di imposta sul valore aggiunto, è consentito che gli accertamenti

<sup>72</sup>Quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc., cfr. Cass. n. 24923/2011.

<sup>73</sup>In questi termini il dispositivo: «in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, donde l'utilizzabilità ai fini della pretesa fiscale, purché nel contraddittorio con il contribuente, dei dati acquisiti tramite scambio d'informazioni avvenuto ai sensi della Direttiva del Consiglio dell'Unione europea n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977».

fiscali si svolgono con l'utilizzo di elementi comunque acquisiti, e quindi con prove atipiche o con dati acquisiti con forme diverse da quelle regolamentate<sup>74</sup>; ribadito come non necessario, per fondare una legittima ripresa a tassazione, che gli indizi siano plurimi.

## 6. Conclusioni

L'opacità determinata dalla dimensione globale dei processi di creazione della ricchezza, dalla frammentazione dell'economia (*sharing economy*) e dalla crescente propensione di cittadini e imprese ad operare al di fuori dei Paesi di residenza, richiede la previsione di puntuali obblighi di comunicazione, trasparenza e innovative modalità di collaborazione interstatale.

Lo strumento principale delle nuove politiche fiscali è certamente rappresentato dallo scambio automatizzato di informazioni finanziarie e dall'adozione di *standard* comuni di acquisizione e trasmissione delle stesse. Rispetto al passato, le moderne forme di cooperazione non sono più rimesse alla libera iniziativa delle parti, né fruiscono di benefici fiscali o altre agevolazioni suscettibili di accrescere l'*appeal* dei nuovi istituti, ma mettono a disposizione delle Autorità fiscali, senza che queste ultime conducano attività investigative o di accertamento, preziosi dati e notizie per individuare e affrontare i fenomeni di frode, evasione ed elusione fiscali, afferenti i propri contribuenti, nel prevalente interesse del bilancio dello Stato<sup>75</sup>.

Da ultimo, ha preso corpo un nuovo modello di collaborazione "forzata" che induce il consulente, assumendo il ruolo di vero e proprio ausiliario dell'Amministrazione finanziaria, a denunciare la condotta fiscale del proprio cliente allorché essa, prima ancora di produrre i propri effetti, sia connotata da indicatori di pericolosità predeterminati a livello normativo. Tale peculiare istituto può annoverarsi tra le forme più avanzate di *tax compliance* tra contribuente e Fisco nella misura in cui va a implementare il corretto e trasparente assolvimento delle obbligazioni tributarie, con positive ricadute sui processi di *tax risk management* dei soggetti coinvolti, specie quelli più strutturati. Più recentemente anche i cosiddetti "giganti del *web*" sono divenuti collaboratori del Fisco, per sorvegliare l'evasione di chi guadagna attraverso le piattaforme digitali che essi stessi gestiscono.

Gli sforzi compiuti a livello internazionale e dal nostro Paese, nella lotta all'evasione fiscale, dimostrano di aver imboccato la giusta direzione, da accompagnare con una costante azione di rafforzamento specie in termini qualitativi delle misure

---

<sup>74</sup> Così confermando l'indirizzo giurisprudenziale secondo cui, in materia tributaria, gli elementi raccolti a carico del contribuente senza il rispetto delle regole di garanzia difensiva – differentemente dal campo penale – sono pienamente utilizzabili nel procedimento di accertamento fiscale, stante l'autonomia dei due diversi procedimenti.

<sup>75</sup> Cfr. SELICATO, *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure"*, in *Rass. trib.*, 1, 2019, 112 ss.

operative. Per l'Unione europea tale lotta resta una priorità importante e contribuisce all'armonizzazione dei sistemi tributari degli Stati membri nonché alla realizzazione dell'Unione della sicurezza, secondo i più efficaci *standard* di trasparenza, a vantaggio del corretto funzionamento del mercato unico e del principio di libera concorrenza. In particolare, il raggiungimento di questi obiettivi richiede mirati interventi per eliminare quelle smagliature che favoriscono la diffusione del fenomeno in rassegna, danneggiando irrimediabilmente le giurisdizioni più virtuose.

In relazione al tema dell'evasione e dell'elusione tributaria, è importante quanto emerso dalle Raccomandazioni primaverili Paese per Paese presentate il 23 maggio 2022 dalla Commissione europea, secondo cui, nonostante gli impegni di riforma presi all'interno dei rispettivi Piani di ripresa e resilienza, Lussemburgo, Irlanda, Cipro, Malta e Ungheria non hanno fatto passi avanti contro la pianificazione fiscale aggressiva, mentre i Paesi Bassi sono l'unico Stato ad aver implementato riforme sostanziali, ma che sono ancora da verificare nei numeri. D'altra parte, la stessa Commissione europea, nella relazione annuale sulla tassazione 2021, considera i suindicati sei Paesi tra i principali colpevoli della perdita da 37 miliardi di euro che ogni anno non viene riscossa dal reddito delle società nella UE.

A tal proposito, si è parlato anche di continuo *dumping fiscale* da parte di Stati come Irlanda, Cipro, Ungheria, Lituania, Bulgaria e Romania, volto ad abbassare le aliquote sulla tassazione societaria per attrarre profitti e attività delle multinazionali. Alla luce di tutto ciò è stata avanzata l'idea di dar vita a una lista nera dei paradisi fiscali interni all'Unione europea ovvero di includere nella *black list* UE dei Paesi terzi anche quegli Stati membri che, con riferimento ai loro regimi preferenziali, non hanno ancora attuato riforme fiscali sostanziali.

Inoltre, secondo le stime della Commissione europea, nel 2019 i Paesi della UE hanno perso 134,4 miliardi di euro di entrate che sarebbero dovute derivare dalla riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (il primato è del tricolore italiano con un *tax gap* IVA pari a 30,1 miliardi di euro).

Non meno importante è quanto rivelato poi dall'ultima classifica dell'indice di segretezza finanziaria (*Financial Secrecy Index*), pubblicata dall'organizzazione britannica Tax Justice Network (TJN), secondo la quale nei primi dieci posti figurano Lussemburgo e Germania (l'Italia è al 21° posto). Nello specifico, l'indice in parola classifica ogni Paese in base all'intensità con cui il sistema finanziario e legale consente agli individui di nascondere e riciclare il denaro trasferito da tutto il mondo. Una posizione più alta nell'indice non significa necessariamente che una giurisdizione abbia leggi di favore sul piano della segretezza, ma piuttosto che il Paese svolge un ruolo maggiore a livello globale nel consentire il segreto bancario, la proprietà anonima di società di comodo e di immobili o altre forme di opacità finanziaria.

In conclusione, va affermata l'imprescindibile necessità di porre rimedio alle criticità sopra segnalate che inevitabilmente incidono sull'effettiva efficacia della risposta che occorre tuttora dare all'evasione fiscale.

Finito di stampare nel mese di dicembre 2022  
nella Stampatre s.r.l. di Torino – Via Bologna, 220