



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

DIREZIONE

- > Prof. Raffaele Perrone Capano (DIRETTORE)
- > Prof. Daria Coppa
- > Prof. Lorenzo Del Federico
- > Prof. Stefano Fiorentino
- > Prof. Maria Cecilia Fregni
- > Prof. Giuseppe Melis
- > Prof. Salvatore Muleo
- > Prof. Mario Nussi
- > Prof. Marilena Rispoli (*Diritto commerciale*)
- > Prof. Francesco Santoni (*Diritto del lavoro*)
- > Prof. Marco Versigliani

COMITATO SCIENTIFICO

- > Prof. Antonella Sciarrone Alibrandi
- > Prof. Andrea Amatucci
- > Prof. Emilio Balletti
- > Prof. Marco Barassi
- > Prof. Gian Luigi Bizzioli
- > Prof. Clelia Buccico
- > Prof. Silvia Cipollina
- > Prof. Alberto Comelli
- > Prof. Angelo Contrino
- > Prof. Paola Coppola
- > Prof. Francesco Crovato
- > Prof. Alfonsina De Felice
- > Prof. Luciana Letizia Di Rienzo
- > Prof. Enrico Fazzini
- > Prof. Franco Fichera
- > Prof. Alberto Maria Gaffuri
- > Prof. Franco Gallo
- > Prof. Alessandro Garilli
- > Prof. Andrea Giovanardi
- > Prof. Giovanni Girelli
- > Prof. Cesare Glendi
- > Prof. Agostino E. La Scala
- > Prof. Stefano Liebman
- > Prof. Raffaello Lupi
- > Prof. Tommaso Maglione
- > Prof. Corrado Magnani
- > Prof. Alberto Marcheselli
- > Prof. Fabio Marchetti
- > Prof. Enrico Marelo
- > Prof. Giuseppe Marini
- > Prof. Giuseppe Marino
- > Prof. Severino Nappi
- > Prof. Leonardo Perrone
- > Prof. Roberto Pessi
- > Prof. Giovanna Petrillo
- > Prof. Maria Cristina Pierro
- > Prof. Roberto Pignatone
- > Prof. Pasquale Pistone
- > Prof. Giampiero Porcaro
- > Prof. Enrico Potito
- > Prof. Federico Putaturo
- > Prof. Gaetano Ragucci
- > Prof. Francesco Randazzo
- > Prof. Livia Salvini
- > Prof. Salvatore Sammartino
- > Prof. Vittorio Santoro
- > Prof. Pietro Selicato
- > Prof. Maria Vittoria Serranò

- > Prof. Alessandra Stefanelli
- > Prof. Dario Stevanato
- > Prof. Giuliano Tabet
- > Prof. Francesco Tesauo
- > Prof. Giuseppe Tinelli
- > Prof. Loris Tosi
- > Prof. Mauro Trivellin
- > Prof. Francesco Tundo
- > Prof. Alessandro Turchi
- > Prof. Giuseppe Vanz
- > Prof. Lucia Venditti
- > Prof. Antonio Viotto
- > Prof. Giuseppe Zizzo
- > Prof. Antonello Zoppoli

COMITATO DI VALUTAZIONE

- > Prof. Fabrizio Amatucci
- > Prof. Massimo Basilavecchia
- > Prof. Alessandro Bellavista
- > Prof. Marina Brolo
- > Prof. Roberto Cordeiro Guerra
- > Prof. Eugenio Della Valle
- > Prof. Valerio Ficari
- > Prof. Gianfranco Gaffuri
- > Prof. Alessandro Giovannini
- > Prof. Antonia Irace
- > Prof. Maurizio Logozzo
- > Prof. Giovanni Marongiu
- > Prof. Luigi Ferlazzo Natoli
- > Prof. Angela Principe
- > Prof. Angela Maria Proto
- > Prof. Giovanni Puoti
- > Prof. Maurizio Ricci
- > Prof. Claudio Sacchetto
- > Prof. Roberto Schiavolin

Innovazione e Diritto Rivista di Diritto tributario e del lavoro si impegna a procedere alla selezione qualitativa dei materiali da pubblicare sulla base di una valutazione formalizzata e anonima di cui è responsabile il Comitato scientifico. Tale sistema di valutazione è coordinato dalla Direzione e si avvale anche di esperti esterni al suddetto Comitato.

INDICE**Ridare voce ai cittadini e sostanza alla democrazia, oltre la crisi dello stato fiscale**

di Raffaele Perrone Capano pag. 5

Crisi del settore pubblico e pubblico impiego

di Raffaello Capunzo pag. 75

L'attività professionale in forma associata tra la frammentarietà dei modelli giuridici e l'incertezza della qualificazione del reddito imputabile ai soci

di Paola Coppola pag. 95

Spunti ricostruttivi in ordine alla natura dell'interpello nella disciplina delle società di comodo

di Samantha Buttus pag. 113

Capacità contributiva e riforme fiscali: il caso dell'IRAP

di Maria Villani pag. 132

Interpretation of income tax treaties: an issue that is still commonly discussed

di Giuseppe De Girolamo pag. 155

Il regime tributario dei trasferimenti dei beni immobili vincolati

di Pier Luca Cardella pag. 177

Capacità contributiva e principio di non confiscatorietà dell'imposta

di Daniele Iorio pag. 192

PARTE SECONDA

Cassazione, Sezione Tributaria, 27 settembre 2011, n. 19702 – Pres. Adamo – Est. Cirillo – Ministero dell'economia e Finanze, Agenzia delle Entrate (avv. Gen. Stato) c. Ericsson Telecomunicazioni S.p.a. (avv. L. Salvini).

Cassa con rinvio Comm. Trib. Reg. Lazio, 11 aprile 2005, n. 99/2004.

..... pag. 206

In tema di deducibilità della penale contrattuale dal reddito d'impresa

di Irene Pini pag. 208

**Corte di Cassazione, Sez. lav., 21 febbraio 2012, n. 2496; Pres. Roselli, Rel. Amoroso;
P.M. Servello; Cesar di Barbarossa Enio & Fratelli s.r.l (avv. Ciprietti) c. I.N.P.S.
(avv. SgROI, Coretti, Pierdominici) e SO.G.E.T. s.p.a. (avv. Della Rocca).
Conferma A. Aquila 29 gennaio 2010**

..... pag. 223

**Subordinazione ed associazione in partecipazione con apporto di lavoro
dell'associato**

di Roberto Sgobbo pag. 227

Ridare voce ai cittadini e sostanza alla democrazia, oltre la crisi dello stato fiscale

di Raffaele Perrone Capano

ABSTRACT

The study begins with an analysis of the financial crises that hit Italy in 1992 and 2012. Both show a fiscal problem. In 92 the budget deficit highlights the under-utilization of taxation, a tax system in 2012, non-competitive, poorly distributed, stressed by tax increases in bail, feeding a downward spiral out of control. The analysis shows then the ratio of the income tax reform of 2007 and the recession of 2008. The excess of marginal progressivity focused on low and middle income penalizes work and income with expenses dependents; fiscal drag depresses domestic demand and feeds the stagnation of the economy. The study then examines critically the policies to combat evasion, used as an excuse for continuing increases in taxes, emphasizing the ineffectiveness and the depressive effects on the economy. The relationship between institutional crisis eclipse of constitutional principles and degeneration of the state tax, is the key to a critical reading of the draft tax reform of the government, which stabilizes an unfair and inefficient tax system. The research concludes with a critical analysis of the legal aspects of IRPEF which proposes a radical reform of IRAP and incompatible with the protection of competition, which highlights the urgent need to overcome.

SOMMARIO: 1. 1992 /2012. Venti anni dopo: due crisi a confronto – 2. I primi tentativi di riforma del sistema tributario: profili istituzionali e riforma delle imposte – 3. La crisi fiscale nel 2008 anticipa la recessione: i riflessi nel Mezzogiorno – 4. L'aumento a grandine delle imposte e una politica di contrasto all'evasione poco meditata alimentano la spirale recessiva – 5. Crisi fiscale ed eclissi dei principi costituzionali – 6. I limiti intrinseci che condizionano la giurisprudenza costituzionale nel settore delle imposte – 7. La crisi dello stato fiscale tra spinte alla stabilizzazione ed esigenze di riforma: il ruolo ambiguo della delega fiscale – 8. L'Irpef e la sua crisi : l'eclissi dei valori giuridici – 9. L'Irap, vecchie e nuove questioni in tema di competitività economica e di compatibilità giuridica – 10. Conclusioni

1. 1992/2012. Venti anni dopo: due crisi a confronto

Venti anni or sono nel corso di un'estate caratterizzata da una instabilità finanziaria non dissimile da quella che gli italiani hanno vissuto con ansia crescente negli ultimi mesi, caldi non solo sotto il profilo meteorologico, si consumava la liquidazione di un sistema di alleanze, di interessi e di relazioni politiche ed economico sociali che aveva permeato di sé

per oltre quarant'anni la vita della Repubblica, accompagnandone sia la crescita tumultuosa nei primi decenni, sia il successivo rallentamento e il declino.

Tuttavia se lasciamo da parte questa coincidenza stagionale, le due fasi di instabilità finanziaria, presentano caratteristiche profondamente diverse, anche per il mutato contesto europeo ed internazionale, salvo per un punto: in entrambe, a vent'anni di distanza il nodo principale tuttora irrisolto è sempre costituito dalla politica tributaria.

La crisi monetaria del 1992 affondava le proprie basi economiche in un disavanzo strutturale della finanza pubblica che aveva preso avvio dalle politiche consociative degli anni 70, e si era consolidato nel decennio successivo nonostante i tentativi di porvi un freno, in seguito all'aggravarsi delle contraddizioni interne al modello istituzionale, sempre più sbilanciato sul versante partitico. Una condizione non più sostenibile alla luce della svolta imposta dei nuovi equilibri che si andavano definendo in Europa dopo la caduta del muro di Berlino; nei quali l'accelerazione del processo d'integrazione europea era funzionale all'obiettivo della Germania di riunificare il Paese non solo in termini politici.

Da questo angolo visuale gli impegni assunti dall'Italia, la cui base giuridica era rappresentata dal Trattato di Maastricht, che aveva dato avvio al processo di transizione dalla CEE all'Unione Europea, vanno interpretati innanzitutto come lo strumento che la parte più avveduta della classe dirigente nazionale non solo politica, aveva individuato sul finire degli anni 80 quale vincolo esterno per spezzare il cerchio dell'avvitamento del debito pubblico. Il comune denominatore che aveva caratterizzato i Governi che si erano succeduti alla guida del Paese in quella lunga fase politica, minandone non solo la competitività, ma le basi stesse della nostra democrazia.

Le origini della crisi istituzionale di cui solo oggi cogliamo fino in fondo la profondità, che si sostanzia nel eclissi del modello di rappresentanza basato sulla centralità del Parlamento e nella sua sostituzione con un'aggregazione di interessi di cui il Governo tecnico presieduto dal senatore Monti rappresenta il crocevia, mette in rilievo un vero e proprio cortocircuito tra esigenze di governabilità e rappresentanza democratica degli interessi. Una crisi profonda, politica ed istituzionale che evoca, tenuto conto delle diverse realtà storiche, l'altrettanto grave instabilità che aveva condotto novant'anni or sono all'eclissi dello Stato liberale.

La crisi monetaria del 1992 e la susseguente svalutazione della lira aveva avuto, è bene rammentarlo, rilevanti condizionamenti esterni ma origini, radici ed effetti essenzialmente

interni, che hanno accompagnato le vicende dell'Italia lungo l'arco dell'intero ventennio successivo, marcandole in modo profondo.

L'instabilità attuale, che in conseguenza dei limiti istitutivi e delle anomalie nella gestione dell'euro, in assenza di una politica economica e monetaria comune all'area della moneta unica, condiziona l'intera Unione Europea, nasce in un contesto economico ed internazionale radicalmente diverso. Le vicende finanziarie degli ultimi 18 mesi hanno messo in evidenza che l'Italia, nonostante il cambio di Governo, anzi proprio per il continuismo di cui è portatore, resta ai margini dell'Europa e non sembra in grado di poter contribuire a correggerne le dinamiche.

I principali nodi che ne minano lo sviluppo e riducono le capacità di influenza dell'Italia nelle decisioni politiche al livello europeo, non fanno parte dell'agenda del Governo e restano dunque irrisolti. Una condizione di debolezza sul piano internazionale risalente, che ha tratto ulteriore alimento da una crisi istituzionale e politica che si trascina ormai, con sfumature diverse, da molti lustri.

Anche la crescita delle esportazioni (a settembre 2010 hanno raggiunto il livello pre crisi del 2008) che indica un sistema economico competitivo, tutt'altro che in declino, nonostante l'accentuata concorrenza internazionale, può contribuire a modificare solo marginalmente questo quadro d'insieme perché si inserisce in un sistema Paese ripiegato su se stesso.

L'economia italiana infatti è tuttora condizionata da una gestione delle politiche pubbliche strutturalmente statalista, poco attenta alla crescita, che ha caratterizzato sia i governi di centro sinistra sia di centro-destra nel corso dell'ultimo decennio. Ha scambiato nel 2009 l'effetto di freno (temporaneo) sull'aumento del tasso di disoccupazione determinato dall'estensione degli ammortizzatori sociali, con una politica per lo sviluppo, capace come per miracolo di rimettere in corsa l'Italia, impegnata a recuperare il 6,4% del Pil perso fra il 2008 e il 2009.

Il quadro purtroppo ben diverso, è stato condizionato da una gestione delle politiche pubbliche improvvida che, dopo avere soffocato la ripresa del 2010 con una politica tributaria miope, sempre più inutilmente aggressiva nei confronti delle famiglie, con l'unico evidente obiettivo di finanziare il federalismo fiscale, anziché estendere e consolidare la crescita a tutta l'Italia, è oggi il principale fattore scatenante di una recessione provocata da errori ripetuti e grossolani nella gestione della politica di bilancio, a partire da quella tributaria.

La crisi del debito pubblico è esplosa all'inizio dell'estate 2011. Tuttavia l'eco del brontolii premonitori si era già avvertito nel corso della seconda parte del 2010 per le difficoltà del debito pubblico degli Stati Uniti e per una ripresa dell'economia in Italia troppo debole, sostenuta soltanto dalla capacità del nostro sistema di imprese, soprattutto medie, di recuperare spazi oltre confine nonostante le diseconomie interne (infrastrutture, sostegno delle imprese all'estero, costo dell'energia, burocrazia soffocante, costo del danaro, fisco sempre più oneroso e senza regola) che condizionano in misura ormai insopportabile l'economia italiana.

Una crisi determinata dall'imprevidenza con cui il governo Berlusconi - Tremonti ha affrontato il 2010, senza tenere conto che la ripresa aveva riguardato una stretta minoranza della popolazione italiana, che un 10° degli italiani erano ancora in piena recessione (Campania), che nell'Italia centrale il dato migliore era un+, 09%, mentre nelle altre regioni del Mezzogiorno la crescita del Pil era al livello di errore statistico tra zero e 0,2%.

Una politica di bilancio che anziché riportare rapidamente il disavanzo entro limiti fisiologici tali da garantire la solvibilità del nostro debito sovrano, rilanciando lo sviluppo di cui la seconda parte della 2009 aveva indicato le premesse, ha preteso di farlo con una stretta fiscale insensata, finalizzata a ridurre il disavanzo, ma anche a garantire in partenza un trasferimento il più generoso possibile di risorse dallo Stato alle regioni più ricche, il vero obiettivo sottotraccia del Ministro dell'economia impegnato dall'inizio della legislatura a giocare a Monopoli con il federalismo fiscale.. Una politica tributaria semplicemente incompatibile con le condizioni della larga maggioranza delle famiglie italiane, appena uscite dalla recessione, che ha ulteriormente aggravato la crisi della domanda interna, con conseguenze inevitabili sulla dinamica del Pil cresciuto nel 2011 del +0,4%.

Un esito è bene dirlo prevedibilissimo perché già la stretta fiscale del Governo Prodi-Visco nella seconda metà del 2007 aveva provocato nel 2008 una recessione che non aveva avuto paragoni in nessun altro Paese europeo. Il 2011 è la cronaca di un'Italia senza Governo e di una crisi finanziaria scoppiata nelle mani del Ministro che più aveva contribuito a farci precipitare l'Italia dentro. Il decreto del luglio 2011 ha evidenziato quanto il ministro Tremonti fosse lontano dalla realtà; mentre il decreto di agosto con le sue strette prevalentemente fiscali inevitabili, e una politica di bilancio e una legge di stabilità improvvisata per il 2012, ha ulteriormente aggravato i problemi, aprendo la strada al Governo Monti.

Una situazione critica di partenza di cui certo il nuovo Governo non è responsabile. Tuttavia, come vedremo, il Governo Monti ha assunto nella politica di bilancio una linea in sostanziale continuità con il predecessore, che ha soltanto contribuito ad accentuare ulteriormente, con una politica tributaria priva di equilibrio, scollegata dalla realtà e fuori misura, i cui effetti fin dall'insediamento, non è parso in grado di dominare.

Uno stato di precarietà e di incertezza in cui la perdita di controllo della politica monetaria da parte degli Stati aderenti all'euro, in assenza di una politica monetaria europea, rischia di trasformarsi in una trappola mortale soprattutto per un Paese ad elevato debito pubblico quale è l'Italia.

Da un lato l'instabilità monetaria tende a ribaltarsi inesorabilmente sulla politica di bilancio, per gli aumentati oneri del servizio del debito pubblico; obbligando i governi ad adottare politiche fiscali restrittive a prescindere dal contesto economico di riferimento. Dall'altro una politica tributaria onerosa, soprattutto se condizionata da vincoli esterni che spingono ad adottare misure finalizzate a massimizzare il gettito, trascurando i riflessi distributivi ed economici, può trasformarsi facilmente in una politica di stress fiscale continuo, che introduce nuovi elementi di instabilità ed espone l'economia al rischio di un avvitamento recessivo. È proprio quello che si è verificato in Italia nel corso dell'ultimo anno in cui alla continua richiesta di nuovo gettito da parte del sistema tributario, ha fatto da contraltare l'avvio di una spirale recessiva, senza senso innanzitutto dal punto di vista dell'equilibrio del bilancio dello Stato che si voleva migliorare, spegnendo per molti anni ogni prospettiva di crescita. Con riflessi particolarmente negativi sulla fascia più anziana della forza lavoro.

Una condizione caratterizzata da molteplici criticità di cui il meno che si possa dire è che vi è stata scarsa consapevolezza non soltanto da parte del Governo, che la rende appunto inidonea ad assicurare un tasso di crescita dell'economia tale da garantire nel medio periodo la stabilità del nostro debito pubblico. E le due questioni, è bene dirlo non sono affatto sinonimi. Viene quindi in rilievo il ruolo centrale che in questo contesto assume la politica tributaria; la cui inadeguatezza, incredibilmente sottovalutata negli aspetti contenutistici dai principali osservatori economici non soltanto nelle fasi di rallentamento del ciclo, ci riporta inesorabilmente alla crisi del 1992.

In quella lontana estate il motivo scatenante che aveva costretto il Governo italiano a prendere atto di non essere più nelle condizioni di mantenere il tasso di cambio della lira nell'ambito della ristretta banda di oscillazione fissata dagli accordi europei, con conseguente

svalutazione della moneta,, era stato determinato da un tasso di inflazione interno, da un livello dei tassi di interesse e da un deficit di bilancio più elevati, rispetto agli altri partner europei, accompagnato da un calo della produttività nel settore manifatturiero, alimentato almeno in parte proprio da questi fattori. Un quadro generale incompatibile con il sistema di cambi flessibili all'interno di una banda di oscillazione particolarmente stretta a cui era legata la lira, che aveva reso l'Italia facile bersaglio della speculazione finanziaria.

Vi era poi un ulteriore motivo strutturale, ancora più profondo che investiva direttamente attraverso gli squilibri della finanza pubblica l'intero sistema economico. Dalla fine degli anni 70 i diversi Governi che si erano succeduti alla guida della Repubblica avevano moltiplicato, per ragioni di consenso sociale, di sopravvivenza del sistema partitico e dell'insieme degli interessi economici, sindacali, burocratici, politici, ed amministrativi che ruotavano intorno ad esso, la spesa pubblica.

Sempre per le medesime ragioni di consenso una quota via via crescente veniva finanziata facendo ricorso all'indebitamento, mentre il sistema fiscale non era stato chiamato ad alcuno sforzo aggiuntivo per finanziare l'incremento della spesa. Una situazione quest'ultima caratterizzata da diffuse corresponsabilità partitiche e da un elevato tasso di ambiguità nei rapporti tra le istituzioni, che aveva svolto un ruolo determinante nella trasformazione di una grave crisi fiscale in una ancor più pericolosa crisi istituzionale.

In buona sostanza lo svuotamento del ruolo del Parlamento in un settore in cui la separazione tra il potere di spendere da quello di imporre i tributi, rappresenta uno degli architravi intorno a cui si è sviluppato nel corso di due secoli lo Stato democratico moderno, avrebbe messo in luce un ulteriore elemento degenerativo della crisi italiana.

D'altra parte vale la pena di ricordare che questo modello di Stato sociale, basato sulla redistribuzione di risorse prese a prestito era accompagnato da un diffuso consenso, perché lo Stato per finanziarsi facilmente e senza limitazioni quantitative, anziché aumentare le imposte, assicurava ai sottoscrittori dei titoli del debito pubblico elevati tassi di interesse. In definitiva il modello garantiva una duplice redistribuzione del reddito attraverso i trasferimenti diretti e i servizi offerti dallo Stato sociale a un numero crescente di cittadini e i generosi tassi di interesse corrisposti ai risparmiatori.

Di qui una serie di conseguenze negative sia sulla crescita dello stock di debito pubblico passato negli anni 80 dal 55% al 105% del Pil; sia sugli oneri crescenti del servizio del debito, che andavano ad incrementare ulteriormente di anno in anno la spesa corrente. Una bomba ad orologeria di cui i Governi degli anni 80 avevano la consapevolezza, ma i cui

correttivi nonostante una congiuntura economica a lungo favorevole si erano dimostrati insufficienti. E intanto il 1992 si avvicinava inesorabile.

Anche la crisi finanziaria di quell'estate aveva avuto origini prevalentemente tributarie, ma come vedremo si distingueva da quella attuale per molteplici aspetti che la rendevano meno grave. È bensì vero che l'intreccio tra l'inadeguatezza del modello istituzionale e la fragilità del sistema dei partiti, continuamente in bilico tra coalizioni di governo deboli e diffuse tentazioni consociative, aveva edificato negli anni 80 un modello di welfare finanziato essenzialmente sul debito e quindi caratterizzato dall'assenza di basi idonee a garantirne sia la stabilità sia specialmente la possibilità di autoriforma.

Tuttavia l'incapacità manifestata all'epoca dal sistema tributario a finanziare i continui incrementi della spesa pubblica, più che indicare una accentuata condizione di stress fiscale, che privava la politica tributaria di ogni margine di manovra, né metteva piuttosto in luce gli squilibri strutturali, interni alle diverse imposte. Limiti che avevano trovato un ammortizzatore anomalo ed un particolare punto di equilibrio assecondato dalla politica, in una evasione ed elusione fiscale tanto diffuse da essere percepite come un fenomeno di massa, ma di cui tuttora si conosce ben poco, specie nei profili distributivi.

Un dato quest'ultimo che non deve affatto sorprendere perché le modifiche legislative in materia tributaria che hanno caratterizzato gli ultimi 10 anni sono state praticamente senza eccezioni, prive di qualsiasi riferimento al sistema tributario, limitandosi ad interventi di aggiustamento delle singole imposte; perdendo di vista che un ordinamento tributario che funzioni correttamente è un sistema di vasi comunicanti il cui punto di equilibrio è il risultato di una continua attività di coordinamento fra la struttura ordinamentale delle varie imposte e i loro effetti reali sul terreno applicativo.

Non fa eccezione da questo punto di vista la legge 80 /2003 di delega al Governo per la riforma del sistema tributario dello Stato; in quel progetto in effetti una visione del rapporto tra le singole imposte era presente, tanto vero che era prevista la graduale abrogazione dell'Irap, e un più stretto coordinamento tra le imposte sulla produzione e sul reddito. Ma proprio questo profilo riformatore è mancato nella parziale attuazione di quella legge; abbandonata pure dal centrodestra che in questa legislatura ha preferito giocare la partita tutta politica del federalismo fiscale.

L'elemento comune agli interventi parziali che hanno interessato l'ordinamento tributario nell'arco degli ultimi vent'anni è sicuramente rappresentato dal tentativo di contenere entro limiti fisiologici l'evasione fiscale.

In genere gli studi che si occupano di evasione in Italia tendono a sottolineare la forte incidenza dell'evasione nell' imposta sul valore aggiunto, tuttavia non ne offrono alcuna spiegazione convincente. Certo il numero molto maggiore di partite Iva che caratterizza l'Italia rispetto agli altri paesi avanzati offre una qualche spiegazione del fenomeno.. Ma si tratta di una spiegazione parziale comunque insoddisfacente, perché la differenza fra il gettito teorico dell'Iva e i dati di contabilità nazionale evidenziano un problema di evasione che non riguarda, all'evidenza, soltanto le attività rese a consumatori finali. Vi è una forte evasione all'Iva anche nella produzione di beni e servizi, che pone in luce uno stretto collegamento con il sistema di imposte dirette e con le modalità di riscossione che le caratterizzano.

Un'interdipendenza, occorre sottolinearlo del tutto ignorata sia dall'amministratore finanziaria sia dalla legislatore, alla continua ricerca di strumenti più o meno automatici per contenere i comportamenti elusivi, e l'evasione; di qui la proliferazione di interventi parziali in cui, con una singolare inversione del nesso di causalità, l'attenzione del legislatore è rivolta a correggere gli effetti, piuttosto che intervenire sulle cause che alimentano l'evasione.

Nel settore delle piccole imprese, nelle quali è opportuno ricordarlo, lavorano i due terzi dei lavoratori dipendenti del settore privato (12,5 milioni su 17,5) la pratica della corresponsione di una quota del salario fuoribusta, costituisce una prassi generalizzata, favorita dal peso esorbitante degli oneri contributivi e soprattutto da quello dell'Irpef sui redditi da lavoro dipendente e dalla riscossione alla fonte a carico delle imprese. Al riguardo vale la pena di ricordare che il vantaggio è tale che all'imprenditore conviene ancora versare una quota di retribuzione al nero, finanziandola dal proprio reddito netto. (Dal reddito d'impresa dopo il pagamento delle imposte) È di tutta evidenza che questo modello per la sua diffusione incide in parte anche sulle imprese medie sia in termini di evasione sia di produttività.

Questo spiega perché, nonostante le apparenti perdite di competitività, legate a una minore produttività, evidentemente soltanto statistica, le esportazioni italiane siano cresciute negli ultimi anni con la stessa dinamica di quelle tedesche. In particolare nei primi 11 mesi del 2011 le esportazioni sono aumentate in Italia del 12,6% oltre un punto in più della corrispondente crescita delle esportazioni tedesche (11,3%) Un dato che deve fare riflettere perché mette in luce la ragione non dichiarata, ma assai concreta, che aveva spinto in quello stesso periodo il Cancelliere tedesco a chiedere all'Italia senza tanti complimenti di mettere in atto una politica di austerità.

Serve anche a capire da un lato che l'evasione in Italia è strutturale, alimentata essenzialmente dalle particolari caratteristiche del sistema impositivo, stratificate nell'arco di un quarantennio; dall'altro che l'evasione diffusa che interessa il lavoro dipendente e le attività autonome minori, si comporta ed è analizzata come un fenomeno di evasione; ma nella sostanza rappresenta una redistribuzione di reddito tra i fattori, orientata dal mercato. Il che equivale a dire che senza una modifica profonda degli assetti strutturali delle imposte sul reddito, sulla produzione e sulle vendite, a partire dai profili distributivi particolarmente regressivi, perseguita con continuità, gradualità, equilibrio, rispetto dei principi giuridici da parte dello Stato, qualsiasi politica di contrasto all'evasione potrà tutt'al più frenare la crescita economica, ma non sarà in grado di ricondurla all'interno di limiti fisiologici.

Questi dati di fatto evidenziano i crescenti limiti strutturali dell'ordinamento tributario che le riforme parziali e contraddittorie degli ultimi 15 anni hanno solo in parte corretto, ma più spesso contribuito ad aggravare con un continuo affievolimento delle garanzie, di dubbia efficacia rispetto all'evasione organizzata, dagli effetti vessatori per la vasta platea dei contribuenti minori.

Se da un lato infatti è sembrato risolversi il problema del gettito, nel senso che il sistema tributario vigente è ormai in grado di garantire una delle più elevate pressioni fiscali al mondo, con una serie di primati nel campo delle imposte sui redditi a carico delle persone e delle imprese, che peraltro ne rappresenta a mio parere uno dei maggiori limiti; dall'altro i profili di efficienza economica, di equità orizzontale, di tutela dei diritti dei cittadini, sono ben al di sotto degli standard minimi di accettabilità che caratterizzano le economie avanzate rette da sistemi a base democratica. Una condizione che dovrebbe far riflettere sugli effetti perversi per il sistema Italia prodotti dall'alleanza in campo tributario tra destra confindustriale e sinistra fiscale, passata indenne per decenni attraverso maggioranze e governi di diverso segno politico.

A ben vedere da questa tendenza non si discostano neppure gli ultimi sette anni nei quali le linee guida della politica tributaria italiana impostate da Visco tra il 2006 e il 2007, sono state successivamente consolidate da Tremonti e proseguite dal governo Monti; nel quale non a caso la responsabilità della politica tributaria è affidata a un dirigente della Banca d'Italia che aveva affiancato Visco come esperto tributario durante il governo Prodi.

In realtà negli ultimi anni non sono mancate proposte per una decisa correzione degli indirizzi della politica tributaria; tra i tanti si può ricordare l'iniziativa del segretario della Cisl Bonanni che aveva proposto di finanziare un taglio deciso dell'Irpef attraverso l'aumento di

alcuni punti dell'Iva; in ogni caso una proposta tutt'altro che estemporanea visto che sul tema la Cisl aveva organizzato l'ultimo Congresso nazionale.

Al riguardo si può solo aggiungere che se l'Italia, che ha molto più risorse sottoutilizzate della Germania, avesse avviato una politica tributaria di questo tipo, oggi l'economia italiana correrebbe ad una velocità maggiore di quella tedesca che nel 2008 ha riformato il fisco secondo questo indirizzo, spostando 35 miliardi di euro degli oneri sociali a carico dei lavoratori e dall'imposta sui redditi delle società di capitali, all'Iva passata il 1 gennaio 2008 dal 16% al 19%

2. Primi tentativi di riforma del sistema tributario: aspetti istituzionali e riforma delle imposte

L'intreccio tra le istituzioni e la politica tributaria che ha caratterizzato negativamente l'Italia nell'ultimo quarto di secolo si riflette come detto sui profili strutturali delle principali imposte, considerate unicamente quali strumenti idonei ad assicurare ciascuna un gettito crescente, senza alcun coordinamento tra i diversi tributi che somigliasse vagamente a una politica tributaria, esaltandone inevitabilmente le criticità.

Una condizione strutturale, è bene dirlo che si pone in contrasto con l'articolo 53 secondo comma della Costituzione nella parte in cui il richiamo al sistema tributario, con riferimento al principio di progressività, evidenzia una caratteristica peculiare della capacità contributiva, che deve necessariamente orientare il legislatore nella scelta dei criteri di riparto. L'esigenza non solo che ogni imposta si riferisca ad un presupposto espressivo di un'effettiva capacità contributiva, ma che il legislatore, nel caratterizzare le diverse imposte che costituiscono il sistema tributario, sia orientato da una visione sistematica, il cui testuale richiamo nel secondo comma dell'articolo 53, risponde all'esigenza costituzionalmente garantita di assicurare nel campo della fiscalità il rispetto del principio di eguaglianza.

In definitiva l'elasticità che è insita in ogni norma finanziaria, ed è effetto dell'ampio margine di apprezzamento che caratterizza le scelte del legislatore tributario, non può tuttavia superare i confini stabiliti dal principio di ragionevolezza. D'altra parte, come vedremo, l'assenza di coordinamento tra i diversi interventi in campo tributario, che ha caratterizzato l'alluvione di disposizioni fiscali assunte dai Governi che si sono succeduti negli ultimi due anni, ha precipitato il Paese in una recessione essenzialmente di origine tributaria, che ha tratto alimento proprio dal fatto che l'insieme delle misure fiscali adottate per decreto-legge, erano state assunte al di fuori di qualsiasi visione di sistema, sottratte per di più, attraverso la decretazione d'urgenza al controllo del Parlamento.

Un vero e proprio vulnus istituzionale le cui conseguenze negative si protrarranno nel tempo, ben oltre la naturale scadenza del Governo Monti.

Come è ovvio, quest'ultimo aspetto costituisce il punto di arrivo attuale di un lungo, spesso accidentato percorso di riforma caratterizzato da interventi privi di coerenza sistematica, quando non addirittura palesemente contraddittori, che hanno investito i diversi aspetti del sistema tributario negli ultimi 20 anni e ne hanno mutato radicalmente le coordinate di riferimento, rispetto al modello introdotto con la riforma tributaria del 1972/1973.

Una riforma è bene ricordarlo caratterizzata sotto il profilo ideologico e priva di gradualismo tipici di quella stagione politica, che non ha certo giovato al suo successo e che ha posto le basi su cui si sarebbe innestata la crisi fiscale dell'inizio degli anni 90. Confermano questa opinione gli interventi della Corte costituzionale sul cumulo dei redditi nel 1976 e soprattutto quello del 1980 sulla illegittimità della discriminazione qualitativa dei redditi nel ILOR, che evidenziano due elementi di criticità nell'imposizione dei redditi carichi di significato, tuttora non risolti negli effetti, che hanno segnato profondamente l'evoluzione (ma forse sarebbe meglio parlare di involuzione) del sistema tributario fino ai giorni nostri.

Basta ricordare per tutti il difficile impatto dell'introduzione dell'Iva, su un ordinamento tributario rivoluzionato dalle fondamenta nell'imposizione dei redditi, in quegli stessi anni. Un elemento di fragilità debolezza che è passato indenne attraverso le continue modifiche che hanno accompagnato l'ordinamento tributario dai Testi unici del 1986 alla riforma Visco del 1997 e del 2007; fa in parte eccezione la legge 80 del 2003, la cui attuazione molto parziale, non è riuscita ad innescare un percorso innovativo fondato su basi solide.

Una serie di contraddizioni non risolte, che hanno caratterizzato il sistema tributario fino alla crisi fiscale del 1992, che gli interventi di riforma parziali degli anni 2000 hanno lasciato insoluti. Sotto questo profilo la recessione di origine fiscale, indotta da aumenti di imposte grandine nella seconda metà del 2011, rappresenta l'inevitabile punto di arrivo di una politica tributaria senza qualità, nella quale spicca l'assenza delle coordinate giuridiche di riferimento.

In controtendenza rispetto a quell'orientamento vale forse la pena di ricordare il ruolo intelligente e tecnicamente ineccepibile di consulenza del Governo e di tutela degli interessi dell'impresa, svolto dall' Assonime nella predisposizione dei decreti delegati in seguito alla riforma del 1971. Se il mondo delle imprese trasse vantaggi indubbi da quella riforma, lo si dovette all'abile gioco delle parti tra Visentini, che aveva presieduto nell'ultima fase la

Commissione tecnica sulla riforma tributaria, ed era appena entrato in Parlamento, e l'Assonime di De Gennaro e Cecamore che ne curò gli interessi, contribuendo a realizzare un modello di tassazione delle imprese vantaggioso, scritto in buon italiano, tecnicamente ineccepibile sotto il profilo giuridico.

Se si confronta quella lontana stagione con le più recenti proposte dell'Assonime in tema di imposta patrimoniale alla francese (ma dal gettito doppio, 9 miliardi contro 4,5 !) che ignorano semplicemente ogni collegamento con le imposte sui redditi, il cui scopo ultimo sembra essere stato quello di tirare sul punto la volata alla Cgil, in una logica consociativa di altri tempi, si può forse trovare una spiegazione agli effetti di misure fiscali per decine di miliardi di euro decise a casaccio nel corso del 2011 in successione da Tremonti e da Monti con l'obiettivo di anticipare il pareggio di bilancio al 2013.

L'unico risultato tangibile di questa politica tributaria improvvisata e priva di equilibrio è stato quello di precipitare l'Italia in una spirale recessiva caratterizzata da una continua accelerazione; una recessione senza ragione di cui finalmente il Governo sembra prendere atto, ma come se fosse qualcosa che discenda dagli astri, del tutto imprevedibile, le cui conseguenze vengono raccontate agli italiani, anziché rappresentare l'effetto diretto della propria gestione improvvisata della finanza pubblica.

Una gestione che anziché avviare il riequilibrio, stabilizzandola ne ha aggravato gli squilibri di fondo, alimentando oltretutto anche una spirale inflazionistica, che non può non aggravare ulteriormente le croniche difficoltà della nostra domanda interna. (Che tradotto in buon italiano significa disagi crescenti per milioni di famiglie)

È quasi superfluo sottolineare le profonde differenze di contesto che avevano caratterizzato l'instabilità finanziaria del 1992 e quella odierna. Tuttavia vi è un filo conduttore comune che lega la crisi fiscale del 1992 e quella dei giorni nostri, e che trae origine proprio nei limiti della riforma tributaria del 1971 a cui ho fatto riferimento in precedenza. Quel modello che pure avuto meriti indubbi nella realizzazione anche in Italia di uno schema di sistema tributario moderno, basato sull'imposizione personale e progressiva, sull'estensione della contabilità fiscale anche alle attività minori e sulla diffusione generalizzata dei meccanismi di ritenuta alla fonte, si fondava su tre assunti che ne avrebbero nel tempo minato lo sviluppo.

Il primo assunto ruotava intorno all'idea che l'abbandono dell'imposta di ricchezza mobile e la sua sostituzione con un'imposta unica sul reddito personale e progressiva avrebbe come per incanto reso il nostro sistema di imposizione più moderno e funzionale sia

sotto il profilo dell'equità verticale, sia dell'efficienza economica; in buona sostanza più conforme al dato costituzionale. Insomma l'idea che bastasse darsi un sistema fiscale alla svedese per trasformare l'Italia in una Svezia mediterranea.

Il secondo come detto è quello della discriminazione qualitativa dei redditi e consiste nell'idea del tutto priva di ragionevolezza che la tassazione dei redditi da lavoro possa essere discriminata in funzione della fonte di produzione. In buona sostanza che a parità di reddito, in un'imposta progressiva, i redditi da lavoro dipendente possano essere sottoposti a un regime fiscale più favorevole rispetto agli altri redditi da lavoro autonomo o da impresa individuale; e che questo risultato non venga realizzato attraverso l'impiego di deduzioni ragionevolmente diversificate in funzione dei diversi tipi di reddito, e dei relativi costi di produzione ma mediante l'assoggettamento degli altri redditi a ulteriori forme di imposizione ad effetto equivalente rispetto ad un'addizionale al reddito. (Quale era appunto l'ILOR)

Questa impostazione classista della fiscalità, pretesa dalla sinistra sindacale con forti collegamenti nel sistema dei partiti, ma che faceva comodo anche alle grandi imprese, che ottenevano altri vantaggi a carico della finanza pubblica, ovviamente contrastante con il basilare principio costituzionale di eguaglianza, aveva trovato il suo sbocco naturale nella riforma tributaria del 1972.

La tesi sottintesa a questa scelta, che nelle aree in cui il reddito fiscale è determinato in base alla dichiarazione del titolare e non è sottoposto a modelli di ritenuta alla fonte, sia più facile evadere il fisco, non era evidentemente priva di fondamento. Ma la soluzione adottata, tendente ad aumentare il prelievo per le categorie di contribuenti che presentavano dal punto di vista statistico maggiore propensione ad evadere, aveva posto in luce una cultura tributaria sostanzialmente autoritaria, con diffusi profili di arbitrarietà e irragionevolezza. Una linea di tendenza che in oltre quarant'anni, non ha mai abbandonato del tutto la politica tributaria, ed ha contribuito ad alimentare nel tempo una diffusa evasione.

Se si esamina senza pregiudizi la politica tributaria italiana della seconda metà degli anni 90, guidata da Vincenzo Visco, si deve riconoscere che il lavoro di riforma dell'amministrazione finanziaria e dell'attività di accertamento svolto in quegli anni, ha rappresentato una svolta positiva, per qualche verso epocale; che ha consentito all'Italia attraverso il forte incremento del gettito di riequilibrare la finanza pubblica e di aderire all'euro. Mentre lo Statuto dei diritti del contribuente, definendo in termini legislativi una serie di limiti alla discrezionalità del legislatore e di garanzie nei rapporti con il fisco a tutela

dei diritti di cittadinanza in campo tributario, ha costituito un importante punto di equilibrio; nelle cui scelte non è un caso il Parlamento aveva giocato un ruolo determinante. Ma in quella vicenda di civiltà giuridica il Governo era rappresentato dal sottosegretario alle finanze on. Marongiu, una autorevole collega professore di diritto tributario a Genova, al cui impegno lo Statuto è indissolubilmente legato.

Più discutibili anche se caratterizzate da una apprezzabile visione d'insieme che più avanti sarebbe venuta meno, alcune scelte distributive: dalla riforma dell'Irpef che manteneva il regime del doppio binario tra i redditi da lavoro dipendente e tutti gli altri, ma riduceva al contempo il peso dell'Irpef sull'insieme dei redditi; tuttavia aumentando la progressività marginale per i redditi minori, riducendola significativamente per quelli più elevati (l'aliquota massima scese da 55% al 45%); all'introduzione dell'Irap, che all'epoca aveva un impatto minore rispetto ad oggi sulla competitività delle imprese e consentiva di assicurare alle regioni un gettito elevato con un'aliquota relativamente moderata; all'introduzione dell'accertamento con adesione che ha svolto un ruolo significativo nella definizione degli accertamenti e nella riduzione del contenzioso. Completava questo disegno l'introduzione di un doppio regime di tassazione dei redditi d'impresa (la dual income tax), sul modello diffuso in alcuni paesi del Nord Europa, che aveva lo scopo di facilitare la ricapitalizzazione delle imprese attraverso un regime di detassazione vantaggioso. (Specie per quelle medio grandi) degli utili reinvestiti.

Un disegno sufficientemente razionale, politicamente abile perché attento agli interessi dell'establishment e a quelli delle maggiori imprese, che aveva consentito nell'arco di pochi anni di realizzare un robusto avanzo primario, aprendo la strada all'adesione dell'Italia al processo di avvio della moneta unica (euro). Purtroppo il quadro complessivo risultante era meno semplice perché il riequilibrio della finanza pubblica si era realizzato in quegli anni essenzialmente su due pilastri: la forte riduzione dei tassi di interesse sul debito pubblico determinato dall'avvio dell'euro e un altrettanto significativo incremento della pressione tributaria concentrato essenzialmente sulle imposte sui redditi, non accompagnato da un riduzione della spesa pubblica di dimensioni analoghe.

Un equilibrio quindi temporaneo che non avrebbe retto ad una fase del ciclo meno favorevole quale quella che ha dato avvio al nuovo secolo, nel quale la forte crescita della pressione tributaria ha rappresentato una delle principali componenti del rallentamento della crescita in Italia durante l'intero arco dell'ultimo decennio. (Nel quale è opportuno ricordare

che l'ultima presenza di Visco alla guida della politica fiscale del governo Prodi, si discosta talmente da quella degli anni 90 da apparire quasi il risultato di un'omonimia)

In questi anni recenti che poi sono quelli dell'euro, la questione fiscale non è apparsa appieno nel suo ruolo determinante di freno alla crescita innanzitutto perché la forte svalutazione dell'euro rispetto al dollaro nei primi anni 2000 ha in parte mascherato i problemi di competitività dell'economia italiana nel passaggio dalla lira all'euro.

L'impossibilità di utilizzare la svalutazione della moneta come elemento di sostegno alle esportazioni, che aveva caratterizzato il trentennio precedente aveva condotto all'inizio degli anni 2000 ad un rapido deterioramento della competitività, con riflessi crescenti sulla quota delle esportazioni italiane, in calo in valore e soprattutto in quantità. La reazione del sistema delle imprese è stata in genere sottovalutata dagli osservatori che hanno la tendenza a concentrare l'attenzione sulla produttività. Un dato la cui attendibilità in Italia è inversamente proporzionale alle dimensioni delle imprese; un problema reale nelle grandi e in parte nelle medie imprese, molto meno significativo in quelle minori in cui si concentrano oltre i due terzi dei dipendenti dell'industria nel settore privato.

Questa minore attendibilità dei dati sulla produttività in Italia rispetto ai paesi concorrenti deriva dal fatto che quest'ultima non consente comparazioni realmente attendibili perché ovviamente non considera la quota di produzione non osservata; un elemento che non riguarda solo le imprese più piccole e l'economia irregolare, ma per il principio dei vasi comunicanti, estende i suoi effetti anche a quelle maggiori con le quali intrattengono rapporti economici: un fattore a mio avviso tutt'altro che irrilevante di cui nessuno parla, che ha riflessi evidenti anche sul funzionamento del sistema tributario.

Eppure si tratta di una questione centrale per analizzare l'evoluzione dell'economia italiana negli ultimi anni e il ruolo svolto in questo contesto dalla fiscalità. Da un lato la ripresa delle esportazioni in un quadro di rapido apprezzamento dell'euro rispetto al dollaro (rispetto ai minimi in pochi anni l'euro si è rivalutato di circa il 70%) indicava una ristrutturazione profonda delle imprese esportatrici con forti recuperi di competitività, spinte anche dalle croniche difficoltà della domanda interna a cercare nuovi sbocchi per le proprie merci. Dall'altro proprio il rallentamento della domanda, a partire dal 2007, evidenziava gli effetti negativi di un aumento della pressione tributaria, concentrata nell'arco di soli due anni, prevalentemente sui redditi e per di più caratterizzata sotto il profilo distributivo da una pluralità di fattori distorsivi e da evidenti elementi di regressività.

A ben vedere la mancata analisi delle dinamiche del gettito tributario a cavallo tra il 2006 e il 2008, le quali è bene dirlo erano state tutt'altro che casuali, traendo origine nelle manovre fiscali discrezionali del 2005 e del 2007, ha rappresentato una evidente lacuna ai fini della conoscenza dello stato del nostro modello di finanza pubblica; una situazione tanto più criticabile in quanto sul punto a mio avviso il sistema politico ha volutamente fatto finta di non vedere e ha voluto non capire, per non essere costretto a mettere in discussione interessi ed equilibri consolidati.

Al riguardo basta ricordare che a dicembre 2008 il centro studi della Confindustria prevedeva, dopo l'esplosione nell'autunno della crisi dei mutui sub prime negli Stati Uniti, un tasso di crescita in Italia intorno allo 0%, sostanzialmente analogo a quanto si registrava nello stesso periodo in Germania e in Francia. Il 1 marzo 2009 l'Istat comunicava un dato radicalmente diverso; il calo registrato del Pil nel 2008 era stato dell'1,3% (0,9% del centro-nord, 1,6% nel Mezzogiorno).

Che il governo di centro-destra insediatosi in seguito alle elezioni anticipate, nell'estate del 2008, avesse capito ben poco non solo di quel che stava accadendo in quei mesi nell'economia americana, ma degli effetti sull'economia italiana della politica tributaria del governo Prodi nei due anni precedenti, lo si rileva dal Dpef 2008/2013 presentato al luglio dal nuovo Ministro dell'economia Tremonti.

Con quel documento, probabilmente senza averne neppure una piena consapevolezza, il Pdl abbandonava qualsiasi prospettiva di riprendere il sentiero della riforma tributaria avviato nel 2003 e interrotto nel 2006 in seguito alle elezioni di quell'anno e puntava sul consolidamento del fisco riformato nel 2007 da Visco e Padoa-Schioppa, per dare avvio in tempi ristretti al federalismo fiscale. Una decisione non meno improvvisata ed ancora più negativa della stessa riforma fiscale del 2007, inserita nella legge finanziaria di quell'anno ed approvata frettolosamente senza un minimo di riflessione e confronto parlamentare.

Un intervento di riforma parziale, completamente avulso dal sistema, dagli effetti economici e distributivi imprevedibili, che avrebbe condizionato profondamente l'evoluzione dell'economia italiana nel corso della recessione e oltre; creando le premesse per la nuova più grave crisi finanziaria, in cui stiamo annaspando oggi, assieme ad economie incomparabilmente più deboli della nostra.

3. La crisi fiscale nel 2008 anticipa la recessione: i riflessi nel Mezzogiorno

Un elemento emerge con chiarezza dai dati della recessione del 2008 e ne evidenzia l'origine interna, di natura tributaria: il calo del Pil molto più accentuato nelle regioni del

Mezzogiorno rispetto al resto d'Italia. Poiché come è noto le esportazioni contribuiscono al Pil delle regioni meridionali per meno della metà della media nazionale, appaiono evidenti le ragioni interne del crollo del Pil in quell'area. (E che di crollo si possa parlare legittimamente basta ricordare il dato della regione più rappresentativa per popolazione e sviluppo la Campania, -2,8%)

Questi effetti trovano un puntuale riscontro nella forte penalizzazione che la riforma dell'Irpef aveva determinato a partire dal 2008 per tutti i redditi da lavoro, con un picco per quelli minori, da lavoro dipendente con familiari a carico: il che spiega una maggiore concentrazione dell'effetto fisco nelle regioni del Mezzogiorno caratterizzate da un livello di sviluppo e da un reddito significativamente inferiore alla media nazionale, accompagnato da un tasso di disoccupazione particolarmente elevato. Mentre il taglio del cuneo fiscale, attraverso l'abbattimento di una parte del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap, aveva concentrato i benefici (temporanei) in prevalenza nel ragioni del Nord e del Centro.

La sottovalutazione delle conseguenze economiche di misure fiscali discrezionali è un dato che ha caratterizzato in Italia soprattutto gli anni più recenti ed ha camminato in parallelo con l'eclissi del diritto tributario e con la crisi istituzionale che ha il proprio epicentro in quella dell'istituto parlamentare, e ne rappresenta indirettamente una spia. La crisi della funzione parlamentare, è bene dirlo ha ben poco a che vedere con la legge elettorale, che se mai ha soltanto accentuato il problema, nel quale convivono senza aver trovato un punto di equilibrio accettabile, le contrapposte esigenze di governabilità e di rappresentanza degli interessi diffusi.

Da un lato la iper complessità che caratterizza le moderne società avanzate, la velocità di comunicazione indotta dalla diffusione delle nuove tecnologie informatiche, la mondializzazione dei processi di produzione e di scambio, legittima l'esigenza del Governo di veder attuato rapidamente il proprio indirizzo politico. Un elemento di debolezza nevralgico negli assetti istituzionali definiti dalla Costituzione del 1948 che la precarietà degli equilibri politici che ha caratterizzato la Repubblica per decenni, non ha consentito di correggere, per linee interne al sistema; al contrario ne ha condizionato negativamente, l'evoluzione fino all'inevitabile capolinea rappresentato dalla crisi fiscale ed istituzionale del 1992.

Dall'altro, la confusa riforma costituzionale del titolo V°, con una ripartizione della funzione legislativa tra Stato e regioni più consona a uno stato confederale a carattere continentale, che a un Paese di dimensioni modeste quale l'Italia, caratterizzato per di più da

forti differenze territoriali, ed inserito in un processo di aggregazione sovranazionale in itinere, ha determinato l'eclissi della funzione parlamentare per una perdita di funzioni, insensata da ogni punto di vista, se si prescinde dagli interessi del potere.

Una condizione quest'ultima che il modello di governo delineato dalla Costituzione, caratterizzato dalla centralità del Parlamento non è stato in grado di assorbire. Una perdita di funzioni che non poteva non ripercuotersi negativamente anche sugli assetti politici ed istituzionali, a partire dalla rappresentanza degli interessi diffusi, intorno ai quali si è andata dipanando con alterne vicende, nell'arco di 150 anni la nostra storia nazionale. Una realtà articolata, complessa, caratterizzata da differenziazioni non solo economiche profonde, proprie di una civiltà e di una storia millenaria, che costituisce la peculiarità e la ricchezza della nostra comunità, piuttosto che un suo limite.

Di qui l'illusione di pensare di poter risolvere i problemi strutturali del nostro paese degradando la rappresentanza dei diversi interessi ed il loro contemperamento, ad una banale operazione di decentramento dell'potere di spendere (la spesa sub statale rappresenterà al termine del processo di decentramento oltre il 60% del totale), senza alcuna considerazione ai profili di efficienza della spesa, che ha alimentato una moltiplicazione dei localismi priva di qualsiasi elemento di raccordo unitario. La società italiana costituisce una realtà multiforme che per crescere e svilupparsi in modo armonico, in un'economia sempre più competitiva ha evidenziato un'esigenza di articolazioni plurali praticamente in ogni settore della vita economico sociale.

Un decentramento caratterizzato da ampi margini di flessibilità che tuttavia, per non determinare un incremento insopportabile dei costi, deve essere necessariamente garantito da una rinnovata statualità, con funzioni predefinite di coordinamento delle politiche di settore e di contenimento delle spese. Esigenze che solo una cattiva politica in crisi di valori, ha potuto confondere con lo statalismo conservatore di destra e di sinistra imperante e con una moltiplicazione dei localismi che ha preso il posto di partiti ormai privi di identità.

Una politica che ha governato l'Italia negli ultimi vent'anni senza neppure porsi il problema di quel che stava avvenendo intorno a noi nel mondo dell'economia globalizzata e per riflesso anche in Italia. Da questo punto di vista non è un caso che al rallentamento dell'economia italiana negli ultimi 10 anni abbia corrisposto una crisi istituzionale profonda di cui si è detto. In questa crisi la perdita di identità e di rappresentanza del Mezzogiorno costituisce una spia e una chiave di lettura ignorata, su cui occorrerebbe riflettere con più attenzione per comprendere cosa sta accadendo all'Italia nel suo complesso.

Il Mezzogiorno è un osservatorio interessante innanzitutto sotto il profilo istituzionale, perché al suo abbandono da parte della politica nazionale negli ultimi 15 anni, ha fatto da contraltare un'oscillazione del corpo elettorale del Mezzogiorno in cerca di rappresentanza, le cui scelte sono state determinanti per tutte le maggioranze parlamentari che si sono costituite nello stesso periodo: il che rappresenta in termini politici un vero e proprio ossimoro.

Intendiamoci per come conosco la complessa, difficile, realtà del Mezzogiorno, tuttavia tanto diversa dalla società meridionale di solo 20 o trent'anni or sono, l'idea che nella nostra periferia dell'Europa si chieda ancora assistenzialismo è tanto diffusa nel resto d'Italia quanto lontana dalla realtà, da apparire caricaturale. Lo statalismo, la cui principale declinazione nel Mezzogiorno è rappresentata dal clientelismo alimentato dalla politica, come antidoto alla mancanza di prospettive di sviluppo, non corrisponde ad alcuna tipicità territoriale: è soltanto il risultato di una politica nazionale scadente e si manifesta con tipicità diverse in tutt'Italia.

L'aspetto paradossale è che lo statalismo ha condotto all'eclissi delle politiche nazionali di settore, con il risultato che la crisi è alimentata nell'essenziale da politiche pubbliche inidonee a temperare all'interno di schemi unitari, condizioni ed esigenze profondamente diverse. Al riguardo basta ricordare per tutti la crisi del tessuto di piccole e piccolissime imprese, in particolare nel Nord est, che vivono in filiera con le imprese medie e che sono sempre più strette da una fiscalità sempre più onerosa, ormai fuori controllo (l'ultima indagine di Union Camere ha evidenziato che la pressione fiscale sulle imprese medio piccole è cresciuta tra il 2010 e il 2012 di otto punti: dal 48,3% al 56,1%), che favorisce, complice l'Irap, l'importazione di componentistica e beni intermedi dall'Asia, espellendole dal mercato.

Una tendenza occorre dirlo che si è manifestata anche in Germania, in dimensioni peraltro molto più contenute; il che se dimostra da un lato che manifattura è diventato sinonimo di innovazione, perché solo innovando l'industria manifatturiera conserva una competitività di fondo, dall'altro evidenzia in Italia un freno alla competitività più subdolo, che non è alimentato dalla concorrenza ma da una fiscalità suicida. Un terremoto analogo sta travolgendo il commercio minore, stretto tra l'espansione della grande distribuzione, che imporrebbe alle piccole imprese specializzazione e investimenti, e una crisi della domanda interna che appare inarrestabile e che ha alla base una presenza invasiva del fisco che può essere definita con una sola parola: insensata.

Una politica intimamente statalista, che ha il proprio epicentro nel sistema tributario, ed ha cercato di allontanare la crisi del sistema dei partiti distribuendo per un quindicennio risorse prive di copertura in giro per l'Italia, alimentando un debito pubblico imponente. Un orientamento statalista è bene dirlo innanzitutto sotto il profilo culturale. Uno statalismo senza qualità che, dopo la crisi istituzionale e fiscale del 1992 non ha saputo proporre altro, per riportare in equilibrio la finanza pubblica, che realizzare un robusto avanzo primario, aumentando le imposte al di fuori di qualsiasi disegno razionale di politica tributaria. Con il risultato di far crescere non solo la pressione tributaria, il che in una certa misura era inevitabile, ma di amplificare ulteriormente gli squilibri distributivi e le inefficienze economiche del sistema tributario; determinando condizioni di stress fiscale crescente per le famiglie e le imprese .

Uno squilibrio alimentato da una politica tributaria sempre più sbilanciata dal lato dei redditi, in un rapporto invertito tra imposte dirette e indirette rispetto a tutte le economie avanzate. Il che spiega la continua perdita di competitività del sistema tributario italiano, il calo della domanda interna ed ora la recessione, causata da un aumento delle imposte privo di qualsiasi attenzione ai profili distributivi; una tendenza che non è nata con il Governo Monti, favorita dal completo svuotamento del ruolo del Parlamento in crisi di identità, che ne ha obliterato la tradizionale funzione di equilibrio e di garanzia in campo tributario.

Questo aspetto che qualcuno potrebbe considerare un dettaglio tecnico, è centrale per comprendere il carattere prevalentemente tributario del rallentamento prima, e dell'avvitamento recessivo attuale, dell'economia italiana. L'eccessivo peso dell'imposizione diretta, la cui dinamica dopo la riforma Visco del 2007 è ormai letteralmente fuori controllo, non essendo tra l'altro previsto alcun correttivo strutturale al drenaggio fiscale, cancellato dalla riforma dell' IRE del 2003, ha introdotto un crescente fattore di freno alla domanda interna, un inatteso ma prevedibile ripiegamento delle regioni più deboli e ulteriori perdite di competitività di origine fiscale per le imprese.

Ho accennato alla situazione del Mezzogiorno perché investe un terzo della popolazione italiana, e quindi sotto il profilo macroeconomico appare un indicatore indiscutibile di una condizione di stress fiscale, che investe l'insieme dei redditi prodotti nel Mezzogiorno. Ma la realtà, ben più complessa, indica che la crisi dello Stato fiscale si compone degli innumerevoli Mezzogiorno in cui si articola la società e l'economia italiana, che banalmente evidenzia una pressione tributaria sui redditi, semplicemente incompatibile con le condizioni socioeconomiche dell' Italia, a partire dalle aree meno favorite.

Una politica tributaria che per essere degna di questo nome avrebbe dovuto, quantomeno a partire dal 2010, accompagnare l'aumento della pressione tributaria, necessario per porre in sicurezza i conti pubblici italiani dopo la recessione, con l'avvio di una incisiva azione di riequilibrio tra le imposte sui redditi e la produzione e le altre imposte, in modo da evitare gli effetti recessivi dei continui aumenti di imposta stabiliti nel 2011, con effetti concentrati prevalentemente nel 2012.

In buona sostanza l'aumento del gettito tributario, aveva contribuito a partire dalla seconda metà degli anni 90 a migliorare il rapporto debito pubblico Pil. Tuttavia l'effetto di freno sulla crescita del Pil determinato da un aumento del prelievo poco attento ai profili distributivi, aveva sterilizzato dal punto di vista del rapporto debito pubblico Pil una parte non trascurabile dell'effetto positivo prodotto dall'incremento del prelievo fiscale.

Un cane che si morde la coda, per incapacità culturale prima ancora che politica di affrontare la questione centrale della riforma tributaria, non in termini elettoralistici e di consenso, ma nella prospettiva di assicurare al sistema Italia una crescita robusta; l'unica opzione possibile per rendere sostenibile nel medio periodo il debito pubblico ,assorbendolo gradualmente ed attuare politiche tributarie moderatamente redistributive. (Le sole compatibili con un'economia concorrenziale mondializzata) . Ma la conduzione della finanza pubblica in Italia a partire dal 2006, alimentata da demagogie contrapposte, è andata in senso opposto.

Tuttavia, come vedremo, l'attuale scenario, un misto incontrollato di aumenti delle imposte e di depressione, non è l'unico possibile. Ci si dovrebbe pertanto porre quantomeno il problema se un risultato analogo in termini di riequilibrio della finanza pubblica e di graduale riassorbimento del debito pubblico in eccesso, avviato dopo la recessione del 2009, si sarebbe potuto conseguire fin dalla fase di avvio dell'euro, con una riforma del sistema tributario orientata alla crescita del denominatore del Pil. Si è preferito invece puntare ancora una volta sulla crescita del numeratore delle imposte, inseguendo il mito di poter realizzare questo obiettivo, scaricandone di volta in volta i maggiori oneri fiscali sui ceti e gruppi sociali diversi da quelli di riferimento della maggioranza parlamentare.

Una prospettiva di questo tipo, resa ineluttabile dall'accelerazione del processo di globalizzazione, aveva tuttavia in se un doppio limite che la ha resa impraticabile e le cui conseguenze sono davanti agli occhi di tutti. Limiti essenzialmente politici che si riferiscono da un lato all'illusione, ancora non metabolizzata dalla sinistra fiscale, che le imposte debbano pagarle essenzialmente gli altri. Senza curarsi del fatto che una politica tributaria

poco attenta al principio di eguaglianza, quale quella che abbiamo conosciuto con poche eccezioni negli ultimi vent'anni, e che fa riferimento a quel modello, in genere danneggia le fasce di popolazione meno fortunate.(che sono proprio quelle che avrebbero dovuto beneficiare di quella politica !)

La condizione tributaria dei redditi da lavoro dipendente in Italia rappresenta ormai, sia sotto il profilo economico sia dal punto di vista sociale l'aspetto probabilmente più eclatante degli esiti fallimentari che le politiche concertative hanno prodotto in campo tributario, e dalle quali per una sorta di maledizione biblica, sembra impossibile allontanarsi.

La destra d'altro canto, anch'essa permeata in alcune sue frange da una diffusa propensione statalista mai sopita, aveva coltivato l'illusione che il federalismo fiscale, oltre agli evidenti profili di potere, potesse rappresentare per le regioni del Nord, ormai saldamente insediate al governo del paese, una prospettiva più vantaggiosa sia in termini di riduzione del prelievo sia dal punto di vista temporale, rispetto ad una riforma complessiva del sistema tributario, ben più impegnativa dal punto di vista degli interessi coinvolti e delle relative scelte.

Di qui la perdita di interesse da parte del centrodestra a riprendere il disegno di riforma del sistema tributario avviato con la legge delega 80/2003, interrotto con il cambio di maggioranza a seguito delle elezioni politiche del 20076. L'idea che il federalismo fiscale rappresentasse una scorciatoia per ridurre la pressione fiscale nelle regioni più avanzate, era una evidente illusione che tuttavia si vendeva bene in termini di immagine. La tesi che il decentramento della spesa avrebbe comportato di per sé una maggiore responsabilizzazione nelle decisioni di spesa e quindi un suo contenimento, rappresentava un'opinione diffusa, condizionata tuttavia da numerosi fattori, a partire dalla politica tributaria, di non facile realizzazione. D'altra parte nella fase di avvio il processo di decentramento avrebbe prevedibilmente alimentato, specie nelle regioni più favorite, nuova spesa e quindi nuovo potere locale.

L'illusionismo intorno al federalismo fiscale a trazione leghista, sotto la regia di Tremonti è durato il breve tempo necessario per comprendere che dietro la promessa di ridurre il peso delle imposte nelle regioni economicamente più avanzate, vi erano soltanto più tasse per tutti!

Una illusione che ha messo in luce una sudditanza del centrodestra alle politiche di centro-sinistra temporalmente maggioritarie nell'arco di un cinquantennio, proprio sul terreno in cui occorreva distinguersi più nettamente, quello del rinnovamento della politica

tributaria. Il settore più condizionato assieme alla legislazione sul lavoro dallo stretto collegamento tra il sistema dei partiti e il potere del sindacato, in simbiosi con alcune forze politiche. Un modello che è alla base della perdita di competitività del nostro sistema produttivo, senza peraltro il contraltare di significativi vantaggi per il mondo del lavoro.

Basti pensare alle difficoltà di ingresso dei giovani nel mondo del lavoro, al livello delle retribuzioni nette, tra le più modeste in Europa, al non invidiabile primato mondiale nella tassazione dei redditi da lavoro; all'ammortizzatore anomalo dell'evasione fiscale e contributiva che ha contribuito allo sviluppo di un modello produttivo distorto.

Che alla base della crisi finanziaria che stiamo vivendo vi sia il fallimento dello Stato fiscale, dello Stato che attraverso le imposte non finanzia le politiche pubbliche e non ridistribuisce la ricchezza (nei limiti beninteso che la Costituzione ritiene desiderabili e che l'economia mondializzata consente) ma la distrugge, è una vicenda che si è manifestata in tutta la sua virulenza nel corso del 2012. Una condizione critica che è stata resa evidente negli ultimi mesi da una recessione in caduta libera e quel che è peggio in accelerazione (le stime dell'Istat in base al primo semestre indicano un calo del Pil del 2,6% su base annua) indotta da eccesso di fiscalità, per di più mal distribuita, che solo il Governo non aveva saputo o voluto prevedere.

Le basi tecniche della crisi fiscale si ritrovano nel susseguirsi di riforme parziali e contraddittorie che hanno investito a partire dal 2002 il sistema tributario dello Stato. Iniziando dall'Irpef, e con modalità più subdole dalla tassazione delle imprese, il cui punto di arrivo è rappresentato dalle modifiche introdotte con la finanziaria 2007 da Padoa-Schioppa e Visco. Ma le basi fragili di queste riforme parziali si ritrovano anche nel modello di Irpef disegnato nel 2003 dalla legge 80 di delega al governo sulla riforma del sistema tributario dello Stato, proposta dalla maggioranza di centro-destra.

In quel progetto la difficoltà di creare un modello di Irpef a due soli scaglioni, (una scelta influenzata da forti venature ideologiche, di scarso effetto sotto il profilo distributivo, almeno nell'immediato) senza determinare crolli del gettito era stata aggirata elevando l'aliquota del primo scaglione al 23% : un'aliquota sicuramente troppo onerosa per i redditi minori, che non a caso non trova riscontro in nessun altro paese avanzato.

In quel modello di imposizione, un ampio sistema di deduzioni personali e familiari teneva i redditi più modesti al riparo da un'imposizione eccessiva, nonostante un'aliquota marginale elevata; ma proprio questo avrebbe rappresentato un forte elemento di criticità della nuova Irpef perché aveva portato con sé una progressività un po' sbilanciata a carico

dei redditi medi. Tuttavia occorre sottolinearlo nel 2006 oltre i due terzi dei contribuenti erano assoggettati ad una aliquota massima del 23% ed una media sensibilmente inferiore . Proprio quel modello , aveva consentito a Visco nel 2007 di costruire, con pochi ritocchi mirati e con un ampio uso di strumenti di elusione finanziaria, un'imposta caratterizzata da un eccesso di elasticità al reddito, con un'ulteriore accentuazione della progressività concentrata essenzialmente sui redditi medio bassi.

Oggi l'aliquota marginale implicita del primo scaglione ,che si riferisce a redditi netti inferiori a € 1000 al mese, per effetto delle detrazioni decrescenti oscilla infatti tra il 26 % e il 27%; quest'ultima al lordo degli assegni familiari, la cui decrescenza in caso di oneri familiari varia al crescere del reddito ! Un'opzione motivata con l'obiettivo di riequilibrare il prelievo nelle aree più esposte all'evasione , tassando pesantemente i redditi aggiuntivi. Con effetti che all'evidenza contrastano sia con i principi costituzionali in tema di imposizione sia con il principio di proporzionalità come ragionevolezza, di derivazione europea che richiama quello di uguaglianza.

Questo schema, immaginato almeno nelle intenzioni per ridurre l'incidenza della tassazione dei redditi da lavoro dipendente sul totale del gettito dell'Irpef (ma non un loro alleggerimento) si era rapidamente trasformato in un boomerang, che avrebbe anno dopo anno introdotto, in un quadro congiunturale tutt'altro che favorevole, effetti recessivi crescenti . Dato il particolare assetto assunto dall'Irpef dopo la riforma Visco, caratterizzato da scaglioni di dimensioni ristrette ed elevati salti di aliquota , l'effetto del drenaggio fiscale di cui fino al 2003 si era perduto perfino il ricordo, si è infatti concentrato essenzialmente sui redditi più modesti e medi.

Considerazioni analoghe possono rivolgersi alle misure tese a ridurre il cuneo fiscale adottate nello stesso periodo dal Governo Prodi, attraverso l'abbattimento di una quota del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap. Una serie di disposizioni finalizzate a migliorare la competitività fiscale delle nostre imprese i cui effetti , in seguito all'aumento dell'Irpef e dei contributi a carico dei lavoratori, si erano annullati secondo la Banca d'Italia nel giro di un solo anno. (Per la seconda volta nell'arco di 10 anni giostrando intorno all'Irap, Vincenzo Visco è riuscito a vendere ai vertici di Confindustria lucciole per lanterne. Chapeau !)

Il resto è cronaca dei giorni nostri, in cui l'aggravarsi dell'instabilità finanziaria accompagnata dalla necessità di migliorare i saldi di bilancio, ha concentrato opportunisticamente l'attenzione sui contribuenti assoggettati all'imposta personale,

considerati alla stregua di una sorta di bancomat a disposizione del Governo. Con il risultato di rendere lo strumento tributario sempre più squilibrato, man mano che ad esso venivano richiesti ulteriori incrementi di gettito. D'altro canto i Governi che si sono succeduti alla guida del paese lungo tutto l'arco della legislatura hanno mostrato di credere che per avere una politica tributaria fosse sufficiente aumentare le imposte. Un errore evidente che il governo Monti ha ulteriormente accentuato per tenere conto dell'allargamento politico della sua maggioranza al Pd.

Basti pensare alla tassa cosiddetta sul lusso per la quale il decreto legge del 6 dicembre aveva preventivato un gettito intorno ai 750 milioni di euro, mentre a consuntivo il risultato sarà, se tutto va bene, pari a un decimo. Una misura demagogica che ha messo in crisi un intero settore spazzando via migliaia di posti di lavoro (nautica da diporto, auto di cilindrata elevata, eccetera). Nel solo comparto della nautica le perdite dirette di gettito fiscale sono stimate in oltre 300 milioni di euro!

E cosa dire della sovrimposta sui capitali scudati rientrati due anni fa, poi trasformata per evidenti problemi di costituzionalità in un tributo sull'anonimato, in barba alla tracciabilità; una misura fiscale in cui la Repubblica italiana non ha onorato gli impegni assunti solo due anni prima con la legge sul rientro dei capitali, per di più racimolando pochi spiccioli.

Considerazioni analoghe possono svolgersi a proposito dell'imposizione patrimoniale, altro tema affrontato in Italia con qualche eccesso di demagogia fiscale. Il problema, com'è ovvio non è di tecnica fiscale ma gli equilibri distributivi. In un sistema come quello italiano profondamente squilibrato dal lato delle imposte dirette, parlare oggi di aumentarle ulteriormente attraverso l'introduzione di un'imposta patrimoniale ordinaria, senza aver precedentemente riequilibrato l'imposizione sui redditi personali, avrebbe effetti economici indesiderati, alimentando un ulteriore incremento dell'evasione e della fuga di capitali.

Sul punto tuttavia la politica ha dimostrato di saper fare ancor peggio. La sinistra, la cui politica tributaria ha prodotto la tassazione sui redditi da lavoro più elevata del pianeta, la invoca a riparazione di non si sa che cosa, visto che ancora una volta una parte significativa del gettito verrebbe dal lavoro dipendente!

Quanto al centrodestra il contributo di idee sul punto è stato quello di consentire di tassare ulteriormente il patrimonio, purché l'incremento del prelievo patrimoniale non provenisse da un'imposta con questo nome ! (L'Italia non ha un'imposta patrimoniale ordinaria sul patrimonio, ma comunque lo tassa in misura notevole attraverso una pluralità di imposte diverse) Basta pensare alla tassazione del patrimonio immobiliare, la cui consistenza

e distribuzione diffusa, è stata favorita nell'arco di un quarantennio da una politica vincolistica in tema di affitti, che ha spinto gli italiani a concentrare i propri risparmi sulla proprietà dell'abitazione. Una distorsione nell'allocazione del risparmio peraltro incentivata fiscalmente, che ha prodotto effetti non sempre virtuosi, perché ha condizionato fortemente la mobilità residenziale degli italiani, a partire da quella del fattore lavoro

4. L'aumento a grandine delle imposte e una politica di contrasto all'evasione poco meditata alimentano la spirale recessiva

La riforma della tassazione della proprietà immobiliare, in coincidenza con l'avvio del federalismo fiscale, è stata l'occasione per il Governo di realizzare una nuova imposta locale, l'IMU di cui peraltro si è appropriato di una parte consistente del gettito. L'imposta, il cui onere è stimato essere circa il doppio rispetto alla vecchia Ici, inciderà pesantemente anche sulla prima casa (esente dall'ICI) e quindi sulle residenze familiari; un ulteriore contributo al calo della domanda interna e all'incremento di una recessione le cui origini sono essenzialmente fiscali.

Se poi si sposta l'attenzione dalle misure che hanno comportato immediati aumenti di gettito a quelle che si riferiscono alla gestione e all'amministrazione dei tributi, il quadro presenta se possibile un bilancio ancor più negativo nel rapporto tra risultati attesi ed effetti reali. L'enfasi con cui il Governo, a partire dal Presidente del Consiglio, richiama come un mantra il tema dell'evasione fiscale, lascia perplessi non tanto per l'eccesso di demagogia che la caratterizza (evasione come facile alibi per giustificare l'aumento dei tributi), quanto per la pochezza e la superficialità dell'approccio, in una corsa senza senso a chi spara la cifra più grossa..

L'idea che per quantificare l'evasione basti moltiplicare la stima dell'economia irregolare o sommersa, con la pressione fiscale registrata l'ultimo anno, è un'idea tanto diffusa quanto priva di senso. L'economia irregolare assolvere praticamente tutte le imposte indirette ed anche una quota delle dirette perché non è in grado di scaricare i relativi costi. Se si considera poi che una quota importante di evasione fiscale e contributiva si concentra nella pratica diffusa di premi e di straordinari corrisposti fuoribusta ai dipendenti delle imprese minori, o in lavori part time, le cui retribuzioni su base annua spesso sono inferiori al minimo imponibile Irpef al netto delle detrazioni, si comprende facilmente che l'approccio al tema dell'evasione richiede una riflessione ben più attenta.

Se si guarda con più attenzione ai profili distributivi di questa evasione tanto diffusa da costituire un fenomeno di massa, ma di dimensioni singolarmente modeste, ci si rende conto che una componente significativa di questa realtà, più che rappresentare un fenomeno di evasione costituisce una redistribuzione interna ai fattori, regolata dal mercato. In buona sostanza si tratta di redditi che intanto sono prodotti e retribuiti in quanto vengono realizzati al di fuori del circuito regolare. Non rappresentano dunque alcun tesoro nascosto a cui poter attingere, ove le misure di contrasto all'evasione fossero realmente efficaci. Partire da questo dato non significa evidentemente rassegnarsi a un modello economico il cui punto di equilibrio è rappresentato da una diffusa evasione fiscale e contributiva nei redditi da lavoro dipendente; con punte particolarmente elevate nei servizi resi al consumo finale.

E' di tutta evidenza che senza una revisione profonda del sistema di imposizione dei redditi che grava sulle imprese, il lavoro, le famiglie, queste forme di economia informale e irregolare, tenderanno a scomparire, non certo ad emergere. Il compito della politica è quello di creare le condizioni perché gradualmente una parte l'economia irregolare emerga, non certo di far scomparire il fenomeno che ha motivazioni profonde e di lungo periodo, semplicemente distruggendo.

Se non si analizza seriamente l'economia irregolare, a partire dalle sue dimensioni, si corre il rischio concreto di prendere lucciole per lanterne e di adottare misure con effetti addirittura controproducenti; L' evasione più aggressiva , il cui contenimento è affidato alla capacità di individuare il reddito prodotto, non quello speso, continuerà a proliferare indisturbata; mentre le misure adottate per contrastarla, avranno solo ulteriori effetti depressivi sulla realtà marginali, alimentando la spirale recessiva.

Ogni riferimento al mito della tracciabilità e ai controlli delle spese retroattivi all'effetto di freno che hanno prodotto e continuano a diffondere, su una domanda interna già soffocata dall'aumento delle imposte è puramente voluto.

Che l'evasione sia un fenomeno particolarmente diffuso nei paesi ad elevata tassazione costituisce un dato di comune esperienza su cui è inutile spendere troppe parole. Tuttavia se non si cerca di comprendere il fenomeno, le cause che l' alimentano, i canali di trasmissione e i settori in cui essa si concentra, diventa difficile impostare una politica efficace di contrasto all'evasione che non abbia effetti collaterali indesiderati imprevedibili; specie se i profili distributivi delle principali imposte che caratterizzano il sistema tributario dello Stato, consolidati in un arco temporale che abbraccia alcuni decenni, tengono ampiamente conto del fenomeno.

Al riguardo si può richiamare per tutti l'esempio dell'Irap, un'imposta quasi gemella a Di sette stessa stessa ispetto all'Iva ma dalle caratteristiche strutturali che la rendano maggiormente resistente all'evasione; tuttavia, come vedremo più avanti, i suoi effetti distorsivi sull'allocazione delle risorse e sulla concorrenza rappresentano un ulteriore elemento che contribuisce ad alimentare un'evasione diffusa nelle imposte sui redditi; un argomento che i sostenitori dell'Irap ovviamente ignorano.

Occorre inoltre non perdere di vista che l'evasione investe l'insieme delle principali imposte e trae alimento dalle caratteristiche distributive e strutturali degli stessi tributi, non coordinate a sistema. Ed è da qui che bisogna partire per contrastarla.

È esattamente l'opposto di quanto è avvenuto in Italia negli ultimi due anni in seguito alla moltiplicazione di misure di controllo della spesa, di limitazione all'uso del contante e alla circolazione degli assegni, alla concentrazione della riscossione nella fase di accertamento, senza la previsione di alcuna misura cautelare nella fase della riscossione, per finire con quelle che hanno introdotto rapporti particolarmente stringenti tra redditi dichiarati e acquisto di beni durevoli: un catalizzatore negativo che ha moltiplicato il carattere recessivo della parallela stretta fiscale, caratterizzata da analoga improvvisazione.

Vediamo con ordine: la limitazione all'uso degli assegni ha amplificato gli effetti della stretta creditizia, particolarmente sentita dai contribuenti minori, inaridendo quel surrogato del credito, particolarmente diffuso nelle realtà minori, rappresentato dall'utilizzazione di assegni postdatati o trasferibili. Le conseguenze depressive sull'economia diffusa particolarmente estesa in Italia, specie nel Mezzogiorno, sono state, inutile dirlo rilevanti; l'effetto dal punto di vista del contrasto all'evasione ovviamente minimo, dato che l'evasione non passa certo attraverso le banche

La tracciabilità delle spese la cui soglia è stata recentemente abbassata a € 1000, in una realtà caratterizzata da economia irregolare ed informale diffusa e da un'ampia evasione, ha aggravato ulteriormente il fenomeno. Un freno all'acquisto di beni immobili e di consumo durevole, amplificato dalla necessità di giustificare tali acquisti non in base alla propria capacità di risparmio di lungo periodo, ma in relazione alla propria posizione reddituale. Le conseguenze si sono ripercosse soprattutto sul settore immobiliare, su quello turistico, in cui al freno delle spese in Italia ha fatto riscontro un forte incremento di quelle degli italiani all'estero e sulle vendite di autoveicoli.

L'effetto di queste misure di efficacia a tutto concedere marginale per contenere l'evasione di maggiori dimensioni, si è ripercosso soprattutto sui contribuenti a basso reddito già duramente provati da condizioni di stress fiscale crescente.

L'evasione, forse è opportuno ricordarlo, ha assunto modalità ben più sofisticate di quelle di 10 o 20 anni or sono e, non a caso, appena assume dimensioni di qualche rilievo, continua ad agire indisturbata; mentre l'economia minore, a partire dalle famiglie è paralizzata dall'idea veramente geniale che l'evasione non la si controlla a monte, riducendo la convenienza ad evadere, riformando le principali imposte ed organizzando un sistema efficiente di controlli, ma le si contrasta a valle facendola emergere attraverso il controllo delle spese. Non solo, ma si è anche fatto in modo che la stretta dei controlli dal lato della spesa, potesse essere utilizzata a ritroso, estendendo gli accertamenti agli anni precedenti. L'esito fallimentare di questo approccio dilettantesco alle politiche di contrasto all'economia irregolare e all'evasione si ritrova in un crollo del Pil che sfiora il 3% , che gli evidenti errori, gli eccessi e gli squilibri distributivi della politica tributaria da soli non spiegano fino in fondo.

Un autentico capolavoro di uno statalismo sempre più cinico e più illiberale, che pretende di occuparsi “della vita degli altri”, nell'illusione che uno Stato di polizia fiscale possa sostituirsi al principio costituzionale che indica nel consenso all'imposta il DNA di ogni Stato a base democratica. Malinconico epilogo della parabola di un Ministro dell'economia che aveva iniziato la propria esperienza di governo promettendo di riformare il sistema tributario e di ridurre le imposte per tutti. Un Ministro con una particolare qualificazione professionale, che ha sottratto al Governo e al Parlamento gli indirizzi e le scelte in campo tributario e le ha trasferite all' Agenzia delle entrate.

La quale ormai non si limita ad accertare e riscuotere le imposte, ma si è improvvisata legislatore e interviene sulla struttura delle imposte e sulle modalità della loro gestione, adattandole all' esigenza di incrementare il gettito attraverso automatismi, che suppliscano alle proprie carenze nel campo degli accertamenti.

Se a questo si aggiunge che il Governo, anziché adeguare gli studi di settore in modo tale da affiancare alla flessibilità che li caratterizza una serie di ulteriori elementi idonei a ridurre la forbice tra i redditi effettivi e quelli ritenuti congrui dagli stessi studi, ha preferito intervenire con misure caratterizzate da un elevato effetto di annuncio, attraverso la revisione del redditometro, non ci si deve stupire che il cocktail di incrementi di imposte e di

restrizioni alla spesa abbia alimentato una recessione che all'evidenza è sfuggita al controllo del Governo.

Il risultato non particolarmente brillante di aumenti dei tributi a catena in assenza di una politica tributaria, è stato quello di aver alimentato una crisi di origine fiscale che, quando si tireranno le somme, con tutta probabilità avrà superato i 50 miliardi di euro di ricchezza nazionale distrutta, per incassare una cifra non superiore a un terzo. Una singolare manifestazione di onanismo tributario che non ha precedenti in alcun altro Paese avanzato, frutto avvelenato di improvvisazione, statalismo diffuso, conservatorismo ideologizzante, paralisi delle istituzioni, eclissi del diritto tributario.

L'aspetto indubbiamente più preoccupante di questo processo di avvistamento recessivo del sistema tributario lo si rileva nell'indifferenza che lo sta accompagnando, come se fosse conseguenza di una ineluttabile maledizione biblica e non più banalmente l'effetto di politiche pubbliche, tributarie e di spesa improvvisate, eccessive, profondamente sbagliate, sottratte al controllo dell'unico organo che ne ha costituzionalmente la titolarità: il Parlamento.

Se si guarda ad esempio alle stime sull'andamento del Pil nel 2012, si è passati nell'arco di sei mesi dalla previsione governativa di una contrazione del prodotto interno lordo di circa mezzo punto, in seguito all'emanazione del decreto legge fiscale del 6 dicembre, a quella dell'Istat che al giro di boa del primo semestre indica per il 2012 una recessione pari a 2,6 punti di Pil; passando per una previsione a gennaio da parte del FMI di una diminuzione del Pil nel 2012 pari al 2,3% accompagnata da un ulteriore calo dello 0,6% l'anno successivo. Una stima coincidente con quella formulata dal centro studi Confindustria all'inizio dell'estate 2012.

L'elemento di maggiore interesse messo in luce da questi dati previsionali è rappresentato dal fatto che nel primo semestre dell'anno è stato tutto un susseguirsi di indicazioni relative al calo della produzione industriale; all'aumento delle vendite promozionali da parte della grande distribuzione; al calo dei consumi che ha segnato un dato negativo pari al 3,6% su base nazionale con punte significativamente più elevate nelle regioni del Mezzogiorno; alla contrazione delle entrate tributarie nel primo quadrimestre 2012, i cui i dati negativi relativi al calo del gettito dell'Irpef e dell'Iva, da un lato scontavano gli effetti depressivi delle manovre fiscali del 2011, dall'altro non erano ancora influenzati dall'aumento del gettito delle imposte indirette introdotto con il decreto legge del 6 dicembre 2011.

Una serie di elementi strettamente collegati tra loro in successione logica anche dal punto di vista temporale, che avrebbe dovuto spingere il Governo a qualche ulteriore riflessione e quanto meno ad un aggiustamento della propria rotta, al fine di non allontanarsi troppo dagli obiettivi di riequilibrio del bilancio stabiliti a fine 2011.

Poche cifre per inquadrare i termini del problema. All'atto dell'insediamento del Governo Monti la crescita del Pil nel 2012 era stimata pari a +0,6%; il disavanzo, in seguito alle manovre adottate nel corso del 2011 era stato fissato all'1,6% , mentre il rapporto debito pubblico Pil era indicato nel 119,5%. A circa un anno di distanza lo scenario si presenta completamente diverso: le ragioni vanno ricercate essenzialmente nella politica tributaria e di bilancio.

Una politica caratterizzata da una sinergia negativa tra risparmi dal lato della spesa, concentrati in prevalenza sulle retribuzioni del pubblico impiego e continui aumenti di imposte a pioggia, per lo più regressivi, le cui ricadute in termini di contrazione del Pil apparivano di mese in mese significativamente maggiori degli incrementi di gettito necessari all'equilibrio del bilancio. A consuntivo la riduzione del disavanzo sarà, se tutto va bene pari al 2,6%, circa la metà rispetto agli obiettivi previsionali indicati nel bilancio dello Stato; mentre il rapporto debito pubblico Pil trascinato dalla contrazione del Pil -2,5% evidenzierà un ulteriore peggioramento , a 126,4%.

Possibile che a prescindere dagli interessi contingenti che questa politica tutela, dei cui equilibri il Governo Monti è il garante, nessuno si accorga che in questo quadro troppi elementi non tornano? Che da solo l'aumento delle imposte, per quanto severo non giustifica una contrazione del Pil delle dimensioni registrate nel primo semestre 2012? Che il crollo delle vendite di immobili e di beni di consumo durevoli va molto oltre la recessione ed evidenzia l'effetto paralizzante sull'economia dei controlli dal lato della spesa che estendono i loro effetti a ritroso in tema di accertamenti? Che la recessione non è alimentata da fattori esterni, è prevalentemente endogena e trae origine nelle politiche fiscali (entrate e spese) condotte a partire dalla seconda metà del 2011?

Non solo il Governo si è guardato bene dal riconsiderare la propria politica di bilancio alla luce dell'aggravarsi della recessione prodotta essenzialmente dalla propria politica tributaria, in cui il controllo delle spese costituisce parte integrante, ma si è collocato rispetto alla recessione come un notaio chiamato a redigere un verbale di constatazione dell'aggravamento della situazione economica generale, piuttosto che come il protagonista dell' avvitamento recessivo dell'economia italiana. Una rappresentazione umiliante in una

condizione particolarmente delicata perché con tutta probabilità la recessione non si fermerà al 2,6% stimato all'inizio dell'estate dall'Istat.

Già l'anno scorso, valutando la qualità e gli effetti del decreto legge di agosto presentato dall'allora Ministro dell'economia Tremonti, avevo indicato un probabile effetto recessivo di quelle misure, sulla base degli effetti delle precedenti manovre restrittive del 2007 e del 2010. Una stima che si fondava sul carattere prevalentemente regressivo dei provvedimenti fiscali e sul fatto che gli effetti si sarebbero concentrati in prevalenza nella seconda parte del 2012. Un elemento questo trascurato dai Governi negli ultimi anni che meriterebbe di essere valutato con maggiore attenzione, perché tradizionalmente la quota di imposte incassate nel secondo semestre dell'anno è maggiore rispetto a quelle versate nel primo.

Ed infatti negli ultimi due anni il Ministro Tremonti ha rinviato da novembre al luglio dell'anno successivo circa 5 miliardi di imposte; il contrario di una politica tributaria degna di questo nome. Un misto di superficialità, improvvisazione, disattenzione agli squilibri crescenti nei profili distributivi del sistema tributario che, nel eclissi del diritto, ha consentito al Governo di inventarsi un nuovo ammortizzatore fiscale, per ridurre i danni prodotti da un fisco senza qualità e senza guida, incompatibile con una democrazia degna di questo nome.

Nel 2012 come abbiamo visto il profilo recessivo dell'economia italiana si è ulteriormente aggravato, per la concentrazione degli effetti della politica di bilancio sulle fasce di popolazione che rientrano nei primi decili della scala dei redditi. Occorrerebbe anche riflettere al fatto che non sappiamo ancora se la recessione abbia superato il picco (nel secondo trimestre di quest'anno l'Istat ha registrato infatti il dato peggiore -08%); mentre quest'anno i versamenti dell'Irpef sono slittati ad agosto, per fare spazio al pagamento della prima rata dell'IMU.

Questa recessione fiscale procurata è stata non soltanto particolarmente grave per le dimensioni e per i suoi effetti distributivi, ma anche sostanzialmente inutile dal punto di vista degli obiettivi di politica nazionale, rispetto alla crisi finanziaria che ha investito l'euro, e con la moneta il nostro debito sovrano. Non ci vuole particolare fantasia per capire che se l'Italia negli ultimi due anni avesse perseguito un razionale percorso di stabilizzazione degli equilibri di bilancio, attraverso il rilancio dell'economia, anziché inseguire il mito di un pareggio di bilancio a tutti i costi, perseguito attraverso crescenti strette fiscali destabilizzanti, avrebbe potuto svolgere un ruolo molto più efficace nel pretendere un ripensamento della politica monetaria comune; alla cui instabilità contribuisce non poco la pretesa della Germania di

imporre ai Paesi in difficoltà la propria visione della stabilità finanziaria, seminando dubbi sul futuro dell'euro.

5. L'eclissi dei principi costituzionali tributari dà un'ulteriore spinta alla crisi fiscale.

La percezione che si ricava dall'analisi dell'insieme delle politiche pubbliche messe in campo dal Governo per porre l'Italia al riparo dagli effetti dell'instabilità finanziaria e monetaria sul nostro debito pubblico è che sia del tutto mancata una visione chiara e di insieme degli effetti della recessione e degli obiettivi da perseguire. Così, accanto all'avvio di una apprezzabile politica di contenimento della spesa corrente dello Stato, la cui attuazione ad oggi resta per lo più solo un programma di buone intenzioni, che abbandoni la logica dei tagli lineari introdotti dall'ex ministro Tremonti, il Governo Monti ha affiancato una serie di tagli ai trasferimenti alle regioni e agli enti locali, accompagnati tuttavia da aumenti della fiscalità decentrata, potenzialmente di dimensioni maggiori rispetto al contenimento della spesa.

Una scelta motivata da ragioni politiche che ha ulteriormente accentuato gli effetti recessivi del decreto legge del 6 dicembre, perché anche in questo caso il peso maggiore sotto il profilo distributivo si è concentrato sulle fasce meno favorite della popolazione e sul piano territoriale, nelle regioni del Mezzogiorno. In un precedente lavoro mi sono soffermato sui profili istituzionali di questa crisi economica di origine tributaria.

Appare sempre più evidente che lo svuotamento dell'Istituto parlamentare in seguito alla riforma del titolo V° della Costituzione, che ha proceduto in parallelo con l'avvio del processo di decentramento fiscale nel corso di questa legislatura, ha comportato una frattura profonda del nostro sistema istituzionale che ne ha trasformato radicalmente gli assetti, trasferendo integralmente il controllo della politica tributaria dal Parlamento al Governo. Una svolta tutt'altro che marginale se solo si riflette al fatto che la democrazia moderna nelle sue diverse declinazioni, ha avuto come elemento di riferimento centrale la separazione del potere di spendere, attribuito al Governo da quello di imporre i tributi, assegnato al Parlamento.

Al riguardo basta ricordare il lungo confronto parlamentare che aveva accompagnato la legge 80/2003 di delega al Governo sulla riforma del sistema tributario dello Stato, rispetto alle modalità improprie e all'assenza non dico di approfondimento ma di comprensione degli effetti distributivi da parte degli stessi proponenti, che avrebbe comportato la riforma

dell'Irpef predisposta da Visco, inserita inopinatamente nella legge finanziaria 2007, ed approvata a colpi di fiducia.

Ritornare a un corretto funzionamento del Parlamento presuppone anche una attenta riflessione sui principi, sulle garanzie, sugli equilibri che dovrebbero caratterizzare un sistema fiscale moderno; partendo comunque dal dato di fatto che una recessione di origine fiscale delle dimensioni che stiamo conoscendo non trova alcuna giustificazione nei fondamentali dell'economia e nei principi giuridici che ne regolano gli assetti, all'interno dei principi costituzionali che regolano il funzionamento della nostra democrazia.

Vi è all'evidenza una contraddizione di fondo tra gli aumenti delle imposte decisi a partire dall'agosto 2011, il cui gettito doveva essere finalizzato a riequilibrare rapidamente i conti pubblici e la liquefazione di una quota di ricchezza nazionale ben maggiore determinata da una manovra tributaria improvvisata, sovradimensionata sotto il profilo quantitativo e mal distribuita sotto il profilo temporale, per di più caratterizzata da effetti distributivi che contrastano, prima che con i principi e con il diritto con il buon senso e che da ultimo allargano il rapporto tra debito pubblico e Pil.

Una contraddizione è bene dirlo che non trova alcuna copertura all'interno dei principi che regolano nel nostro ordinamento l'esercizio della potestà tributaria e il controllo della spesa pubblica; a partire dagli articoli 23, 41, 53 e 81 della nostra Carta costituzionale.

Un primo punto che richiede attenzione si riferisce al corretto esercizio della riserva di legge in campo tributario. Il problema non riguarda tanto il rispetto formale della garanzia costituzionale regolato dall'articolo 23; quanto il fatto che, a partire dalla crisi del 2009 (ma già nel 2006 i decreti Bersani - Visco avevano assunto la funzione di apripista) si è assistito ad una vera e propria escalation nell'utilizzazione della decretazione d'urgenza; diventata ormai l'unica fonte legislativa attraverso cui il Governo emana disposizioni non soltanto a carattere tributario.

A ben vedere infatti il problema non è di ordine formale: la questione giuridica che qui viene richiamata non si riferisce soltanto ad un eccesso nell'utilizzazione della decretazione d'urgenza a cui siamo ormai abituati da tempo; vuole piuttosto richiamare l'attenzione sul fatto che il decreto-legge è assunto ormai al rango di unico strumento giuridico impiegato nella produzione di norme tributarie. (E non solo)

Evidentemente non sfugge che la decretazione d'urgenza per la sua intrinseca immediatezza costituisca per il Governo un comodo strumento rispetto ai condizionamenti che il controllo parlamentare inevitabilmente porta con sé. Ma è proprio la dialettica

Governo Parlamento in campo tributario il principale strumento per dare attuazione concreta ai principi costituzionali relativi alle decisioni di entrata e di spesa.

Occorre inoltre non perdere di vista che la compressione del ruolo del Parlamento in campo tributario ha degradato la separazione dei poteri fino a trasformarla in confusione del potere di spendere con quello di imporre tributi; il che spiega come una banale manovra di riequilibrio dei conti pubblici, non coordinata con le misure fiscali assunte solo pochi mesi prima, possa determinare una spirale recessiva fuori controllo.

L'eclissi della funzione garantista della riserva di legge, rinvia direi naturalmente all'articolo 41 della Costituzione, e al corretto esercizio della riserva in legge in tema di limiti allo svolgimento dell'attività economica pubblica e privata; la quale si sostanzia appunto nell'esercizio di una attività di indirizzo e coordinamento dell'insieme della legislazione non soltanto economica, nella quale rientra a pieno titolo anche la legislazione finanziaria di entrata e di spesa; un'esigenza quella richiamata dall'articolo 41 terzo comma della Costituzione che ha assunto un particolare rilievo in seguito all'avvio del federalismo fiscale, ed è finalizzata ad assicurare, in ossequio al principio di unità del sistema finanziario, l'eguaglianza di fatto.

Da ultimo occorre soffermarsi sui contenuti dell'articolo 53 in tema di capacità contributiva, la cui lettura tuttavia non può prescindere da quella dei due articoli (23 e 41) richiamati in precedenza, la cui eclissi ha costituito il veicolo per snaturare fino al renderlo evanescente, il principio di capacità contributiva.

La dottrina economica che per prima ha affrontato il tema ha sempre sostenuto che la capacità contributiva rappresenti una scatola vuota. Come giuristi possiamo convenire con questa opinione, nel senso che la capacità contributiva per assumere il significato garantista implicito nel principio e i limiti spaziali che la Costituzione le assegna, deve essere riempita di contenuti, appunto, giuridici.

Un principio quindi caratterizzato da una pluralità di funzioni in parte mobili, il cui comune denominatore è rappresentato dall'esigenza di assicurare sia nella determinazione dei criteri di riparto in cui si articola il sistema tributario, secondo le inevitabili oscillazioni legate all'alternanza di indirizzi politici diversi, sia nell'azione amministrativa l'eguaglianza di fatto.

Da un lato infatti la capacità contributiva esprime una naturale funzione di garanzia per i contribuenti e di limite all'esercizio della discrezionalità legislativa; dall'altro ha il compito, attraverso la individuazione da parte del legislatore dei criteri di riparto in base ai quali determinare il concorso di ciascuno alla spesa pubblica, di dare vita ad un ordinamento

tributario in cui le diverse imposte siano tra loro coordinate in una logica di sistema, proprio per dare effettività allo stesso principio.

Il riferimento al sistema, nel rinviare sotto il profilo contenutistico al principio di eguaglianza, contribuisce a chiarificare e meglio definire la nozione e il contenuto del principio di capacità contributiva, all'interno del quale il principio di uguaglianza viene declinato sotto il duplice profilo dell'uguaglianza orizzontale e verticale: due aspetti di uno stesso principio, i quali all'atto pratico hanno però contenuti ed effetti diversificati.

Chiarito, com'è ovvio che non sono i criteri di riparto a definire la capacità contributiva, ma è la sussistenza in fatto di quest'ultima a rendere legittimi i criteri di riparto adottati dal legislatore, appare in tutta la sua importanza il richiamo contenuto nel secondo comma dell'articolo 53 al sistema tributario. Esso infatti introduce un ulteriore limite all'esercizio della discrezionalità legislativa: la necessità, costituzionalmente protetta che le diverse imposte che costituiscono l'ordinamento tributario, siano tra loro coordinate in una logica di sistema allo scopo di assicurarne la coerenza.

Coordinamento, è bene dirlo che non risponde soltanto ad esigenze pratiche di funzionalità: evidenzia infatti sia nell'esercizio della potestà tributaria da parte del legislatore, sia nell'agire dell'amministrazione finanziaria, un duplice collegamento con il principio di capacità contributiva. Da un lato il coordinamento risponde alla necessità di assicurare una ragionevole eguaglianza verticale attraverso il principio di progressività; dall'altro di garantire il rispetto del principio di eguaglianza orizzontale, anch'esso insito nell'articolo 53, che rappresenta la declinazione in campo tributario del principio generale di eguaglianza, regolato dall'articolo 3 della Costituzione.

In quest'ambito, stabilito che non esiste nel nostro ordinamento una ragion fiscale che consenta di affievolire la funzione garantista dell'articolo 53, nel senso che sia i profili contenutistici dei tributi sia la disciplina applicativa devono rispettare i limiti alla discrezionalità legislativa posti dall'articolo 53 della Costituzione, occorre precisarne meglio i contenuti rilevanti sotto il profilo giuridico, finalizzati ad assicurare l'eguaglianza tributaria.

Eguaglianza che come detto presuppone un coordinamento tra le diverse manifestazioni di capacità contributiva individuate dal legislatore con la scelta dei criteri di riparto, allo scopo di dare attuazione non solo al principio di progressività, ma di far sì che anche la pluralità dei tributi in cui si articola l'imposizione indiretta, assicuri sotto il profilo distributivo un ragionevole grado di eguaglianza di fatto.

Un esempio chiarirà meglio il problema. Adeguare le imposte sull'accesso dei privati alla tutela giurisdizionale dei propri diritti può rappresentare in una condizione di emergenza della finanza pubblica, una scelta sensata; applicare le stesse tariffe alle cause di lavoro apre più di un dubbio in tema di ragionevolezza dato che il più delle volte l'attore è la parte più debole; estenderle ai giudizi tributari nei quali il cittadino è spesso costretto a difendersi rispetto a pretese illegittime da parte dello Stato, per di più all'interno di una giurisdizione meno garantista rispetto al giudice amministrativo e ordinario, evidenzia una mancanza di equilibrio che ha poco a che vedere con i principi costituzionali.

Definita la portata e l'ambito applicativo dell'articolo 53, nel senso che sia i profili contenutistici dei tributi sia la disciplina della loro attuazione devono rispettare i limiti alla discrezionalità legislativa posti dall'articolo 53 della Costituzione, occorre precisarne meglio i contenuti rilevanti sotto il profilo giuridico. Da questo punto di vista la questione centrale che il principio di capacità contributiva pone al giurista è quella di verificare da un lato se una determinata operazione, valutabile sotto il profilo economico rientri tra i presupposti al cui verificarsi nasce in capo a un determinato soggetto un'obbligazione tributaria; dall'altro di evidenziare eventuali asimmetrie tra il presupposto e i suoi effetti in fatto, alla luce dei principi di uguaglianza verticale ed orizzontale.

Riconoscere una qualche flessibilità nell'attuazione del principio di capacità contributiva in sede di determinazione di nuovi presupposti da parte del legislatore tributario, non significa a mio parere affievolire il carattere garantista del principio, ma di adattarne l'applicazione alle nuove realtà economiche, che pur non rientrando nei parametri classici di reddito, patrimonio e consumo esprimono all'evidenza una attitudine alla contribuzione.

Da quest'angolo visuale, secondo il mio modo di vedere è indiscutibile che la visione di sistema che emerge dalla lettura dell'articolo 53 postuli ad esempio, in prospettiva, anche la possibilità di prevedere un limite quantitativo alla tassazione, non soltanto in relazione al minimo imponibile, implicito nel principio stesso. Tuttavia è di tutta evidenza che un limite massimo non può che essere fissato dal legislatore, il quale di volta in volta, attraverso il contemperamento di una pluralità di interessi diversi ed avuto riguardo alla pluralità di imposte che incidono direttamente sulla persona, potrà porre un limite, fissare un tetto all'imposizione sul reddito e alle altre imposte reali o patrimoniali che incidono sullo stesso soggetto. Senza perdere di vista che non soltanto nel nostro ordinamento, vi sono una serie crescente di redditi che sfuggono all'imposta personale per decisione del legislatore. Una scelta talvolta discutibile, ma che rende all'evidenza impraticabile qualsiasi ipotesi di tetto

all'imposizione comparabile al bouclier fiscal francese (scudo fiscale), che non sia il frutto di una scelta meditata da parte del legislatore.

Un'esigenza resa sempre più attuale dai processi di mondializzazione dell'economia che hanno inevitabilmente modificato la scala dei valori in base ai quali definire il concorso alla spesa ed hanno evidenziato come ormai il destinatario ultimo di ogni ordinamento tributario sia la persona. In buona sostanza non mi sembra che rispetto al fisco italiano e ai suoi evidenti squilibri sotto il profilo distributivo, che pure renderebbero evidente l'utilità di un tetto all'imposizione diretta a carico di ciascun contribuente, vi siano le condizioni giuridiche che hanno consentito al Tribunale costituzionale tedesco, di considerare il 50% il limite costituzionale implicito del prelievo diretto o reale complessivo a carico di ciascun contribuente.

Una soluzione salomonica non priva di suggestione in punto di ragionevolezza, che tuttavia non sembra trasferibile al nostro sistema fiscale in assenza di ancoraggi analoghi nella nostra giurisprudenza costituzionale.

È evidentemente diverso il caso di un tributo che, in sede applicativa, per il verificarsi di circostanze esterne non previste dal legislatore al momento dell'istituzione del tributo, determini effetti fiscali irragionevoli, in contrasto con i principi. In questa ipotesi, l'eventuale irragionevolezza come disparità di trattamento, ovvero come illogicità delle conseguenze fiscali di una determinata disposizione, potrà essere oggetto di valutazione in sede di giudizio incidentale da parte della Corte costituzionale. È ben vero che un sindacato sulla ragionevolezza può apparire talvolta un sindacato debole; tuttavia, non a caso ho richiamato il principio di eguaglianza orizzontale anch'esso insito nell'articolo 53.

Mentre la scelta dei parametri entro cui realizzare l'eguaglianza verticale appartiene al legislatore a cui è riservata un'ampia discrezionalità nella scelta dei mezzi per realizzarla; l'eguaglianza orizzontale rappresenta un parametro assai più rigido, la cui violazione evidenzia un possibile sintomo di disparità costituzionalmente illegittime. Da questo angolo visuale l'eguaglianza orizzontale rappresenta dunque un paradigma di grande interesse per valorizzare il controllo di legittimità in campo tributario. Nell'imporre secondo Costituzione il rispetto, la Corte non si sostituisce al legislatore nel determinare il bilanciamento dei diversi interessi di volta in volta in campo; si limita soltanto a far rispettare i vincoli imposti dal principio di eguaglianza. (Art. 3 cos.)

Questa ricostruzione del concetto di capacità contributiva non nega l'esistenza di un principio costituzionale posto a tutela dei diritti proprietari; vuole solo richiamare

l'attenzione sul fatto che la proprietà dei beni può essere oggetto di forme impositive nei limiti della ragionevolezza, con riferimento sia al principio di uguaglianza verticale sia a quello di uguaglianza orizzontale. In altre parole, una ragionevole tassazione della proprietà è sicuramente conforme a Costituzione e rientra tra i presupposti espressivi di capacità contributiva cui può fare ricorso il legislatore.

Altra cosa evidentemente sarebbe abusare della leva fiscale per mettere in atto forme di tassazione a carattere espropriativo, aggirando i limiti costituzionali, a partire dall'indennizzo che caratterizza l'espropriazione per pubblica utilità. In questo caso non sarebbe solo l'articolo 53 ad essere violato ma il contrasto coinvolgerebbe direttamente i principi costituzionali posti a tutela della proprietà privata e dei diritti connessi. (42,43, 44, 47)

Il richiamo alla coerenza del sistema tributario come valore da preservare, che nel nostro ordinamento trova il suo fondamento negli articoli 41 e 53 della Costituzione, rinvia direttamente al diritto europeo che affida alla coerenza del sistema tributario, interpretata in modo rigoroso, la possibilità di applicare disposizioni tributarie nazionali che altrimenti potrebbero evidenziare qualche elemento di contrasto con l'ordinamento europeo. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia la coerenza del sistema può essere invocata da un ordinamento nazionale per giustificare disposizioni finalizzate ad esempio a contrastare l'evasione fiscale, che altrimenti potrebbero apparire in contrasto con i principi dell'ordinamento giuridico europeo.

Tuttavia perché le disposizioni nazionali siano compatibili con l'ordinamento europeo è necessario che esse rechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi fissati dalla normativa dell'Unione. A ben vedere la possibilità che una disposizione nazionale si discosti in parte da quella dell'Unione, è quindi condizionata all'applicazione rigorosa del principio di proporzionalità inteso come ragionevolezza. La normativa nazionale non può eccedere quanto strettamente necessario per realizzare l'obiettivo (per esempio contrasto all'evasione).

La valorizzazione del principio di coerenza del sistema da parte della giurisprudenza della Corte di Giustizia, più che offrire giustificazioni a deroghe collegate alla tradizionale ritrosia degli Stati membri ad arretrare sul terreno scivoloso della sovranità fiscale, evidenzia nel riferimento al principio di proporzionalità come ragionevolezza, un limite alla discrezionalità legislativa anche nel diritto interno. In buona sostanza, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, che in una pluralità di decisioni, dopo il risalente caso Bachman ha richiamato il principio per negarne la sussistenza in fatto, la coerenza del sistema,

correttamente intesa, non costituirebbe una deroga ai principi del diritto europeo, solo se fosse funzionale ad evitare doppie imposizioni: in quest'ipotesi si comporterebbe come una norma di chiusura del sistema.

Il principio, nell'interpretazione rigorosa offerta della Corte di Giustizia negli ultimi 20 anni, dando effettività nel diritto interno ai principi costituzionali comuni ai vari ordinamenti nazionali in campo tributario, in armonia con il principio di proporzionalità come eguaglianza che caratterizza sotto il profilo tributario il diritto europeo, non introduce alcuna deroga in senso proprio. Ne rappresenta al più, se invocato per evitare doppie imposizioni o esenzioni immotivate, un 'applicazione indiretta.

Alla luce delle considerazioni svolte in precedenza sul valore contenutistico del principio di capacità contributiva, assume quindi, un rilievo particolare quell'ampio filone di decisioni della Corte di giustizia dell'Unione europea, non solo in campo tributario che ruota intorno al principio di proporzionalità inteso come ragionevolezza, ovvero adeguatezza: quindi come declinazione del più generale principio di uguaglianza.

Da ultimo il professor Abbamonte negli studi in onore di Andrea Amatucci ha sottolineato: "In sostanza il principio di proporzionalità può essere considerato come una tutela avanzata dell'eguaglianza perché ne fornisce un metro di valutazione sul piano dell'effettività comparando le dimensioni della misura giuridica adottata con le dimensioni dell'interesse regolato o comunque inciso. Ne deriva almeno un minimo di equilibrio socioeconomico, che deve esistere in ogni regolamentazione giuridica, proprio perché legalmente coercibile.

Indicazioni queste che sono particolarmente da tenere presenti nella materia tributaria dove le regole dovrebbero essere concepite in modo da incentivarne in qualche modo la volontà di osservanza o, almeno, da non indurre all'evasione o all'elusione. In queste direzioni i riferimenti all'esperienza della proporzionalità possono essere produttivi".

6. La retroattività degli effetti delle declaratorie di incostituzionalità da parte della Corte costituzionale, come limite intrinseco che ne condiziona la giurisprudenza.

Il richiamo ai criteri di proporzionalità come declinazione del più generale principio di uguaglianza, a cui fa più volte riferimento la giurisprudenza della Corte di giustizia in campo tributario indica l'esigenza che vi sia corrispondenza tra mezzi e fini anche nella gestione e nella riscossione dei tributi; e soprattutto che nella distribuzione degli oneri fiscali sia data concreta attuazione al principio di eguaglianza tributaria nella duplice declinazione

dell'eguaglianza orizzontale e verticale. Se si allarga il ragionamento dal tema della capacità contributiva alla crisi fiscale in atto, che per alcuni profili ha dell'incredibile, ci si rende conto che l'eclissi del principio di capacità contributiva nei decreti fiscali che si sono succeduti nel corso dell'ultimo anno e mezzo si riferisce innanzitutto alla fonte, il decreto-legge in cui gli aspetti contenutistici sono di fatto sottratti al controllo parlamentare.

Da questo angolo visuale il profilo di maggiore sofferenza riguarda appunto l'equità orizzontale. Quest'ultima infatti presuppone non solo che all'interno di ciascun tributo situazioni uguali siano tassate allo stesso modo; impone anche, per evidenti esigenze di coordinamento che l'insieme delle misure fiscali adottate di volta in volta, tengano conto dei limiti posti alla discrezionalità legislativa dal principio di eguaglianza verticale, attraverso il rinvio al " sistema tributario" operato dall'articolo 53 secondo comma cos. In buona sostanza, specie quando gli aumenti delle imposte sono determinati in prevalenza da imposte indirette, occorre che il legislatore ponga anche attenzione al principio di equità verticale allo scopo di evitare che l'insieme delle disposizioni finanziarie, sia di entrata sia di spesa assuma un effetto regressivo sinergico, anch'esso evidentemente incompatibile con il principio di eguaglianza.

L'unità del sistema finanziario vincola infatti il legislatore a caratterizzare in senso progressivo il sistema tributario attraverso il richiamo alla funzione di indirizzo e di coordinamento dell'insieme delle attività economiche contenuto nella terzo comma dell'articolo 41, che collega la riserva di legge tributaria con il principio di capacità contributiva. L'ordinamento ha previsto una serie di strumenti, previsionali, di indirizzo, decisorii, caratterizzati da un diverso grado di vincolatività, dal DEF (documento di economia e finanze), alla legge di stabilità e al bilancio annuale e poliennale, finalizzati a rendere operante il principio di unità del sistema finanziario, per dare concreta attuazione ai principi costituzionali che ne regolano l'azione.

Anche in questo caso il problema per l'interprete è quello di evidenziare in una o più disposizioni tributarie quegli elementi di incoerenza intrinseca, che ponendosi in conflitto con il principio di eguaglianza, né evidenzino l'illegittimità sotto il profilo del contrasto con il principio di capacità contributiva. Una questione quindi che si sposta inevitabilmente sul terreno della prova, e che postula rigore nella separazione delle scelte legislative di cui si può legittimamente mettere in discussione l'opportunità; rispetto ad altre in cui la violazione del principio di capacità contributiva evidenzia disparità di trattamento non sostenibili al metro della ragionevolezza, in quanto contrastanti con il principio di eguaglianza.

In buona sostanza si vuole richiamare l'attenzione sul fatto che la recessione incontrollata in cui l'Italia è sprofondata da un anno a questa parte non è il frutto di eventi esterni non controllabili, ma di una gestione della finanza pubblica svincolata dal principio di unità del sistema finanziario, che ha condotto ad una politica tributaria, eccessiva, squilibrata, dagli evidenti profili regressivi, resa possibile dall'aggiramento di precisi vincoli costituzionali.

Non mi nascondo che uno degli elementi, forse il principale elemento di debolezza rispetto alla sempre più evidente esigenza di riportare nell'alveo dei principi costituzionali l'esercizio del potere di imposizione è costituito dagli effetti retroattivi delle pronunce di illegittimità costituzionale. Retroattività che spesso condiziona le decisioni della Corte costituzionale, non solo per le preoccupazioni circa gli effetti sul bilancio pubblico di rimborsi d'imposte di cui sia stata riconosciuta l'illegittimità; ma per l'obiettivo impossibilità in particolari ipotesi, di poter sostituire al bilanciamento di interessi operato dal legislatore un diverso bilanciamento determinato dalla decisione della Corte, che potrebbe condurre ad esiti altrettanto irragionevoli.

A ben vedere si tratta di situazioni caratterizzate da evidente eccezionalità, a cui tuttavia la Corte costituzionale non può evitare di offrire una soluzione, affidandosi alla speranza che il legislatore venga a toglierle le castagne dal fuoco. È ad esempio il caso dell'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, un nodo ormai pluriennale che la Corte costituzionale evita di decidere per via della valanga di rimborsi che gli effetti retroattivi di una eventuale pronuncia di incostituzionalità, metterebbe in moto.

Ma è proprio vero che la Corte costituzionale non possa immaginare, in ipotesi una soluzione diversa, che infranga il tabù della retroattività degli effetti delle sue decisioni, senza travolgere il principio?

Penso che l'eccezionalità della questione sia rappresentata dal fatto che il legislatore, nell'istituire l'Irap, ha scelto consapevolmente una aliquota moderata, per tenere conto dell'indeducibilità del tributo dalle imposte sui redditi, stabilita all'atto dell'introduzione della nuova imposta. Un aspetto questo che non può essere ignorato quando si analizzano i profili di costituzionalità che l'indeducibilità evidenzia.

La questione potrebbe trovare una soluzione attraverso una sentenza additiva di principio, che nel ribadire la legittimità complessiva del tributo e la compatibilità con la Costituzione di un'imposta sul valore aggiunto che adotti lo schema dell'Irap, né evidenzi tuttavia gli effetti irragionevoli e quindi costituzionalmente illegittimi, nella parte in cui il secondo comma dell'articolo uno del Dl Gs 15 dicembre 1997 numero 446, non preveda la

deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi. Effetti che si ripercuotono negativamente sia sull'Ires sia soprattutto sull'Irpef.

Il riconoscimento delle conseguenze irragionevoli che l'indeducibilità comporta sia nell'imposta personale, in cui un costo indeducibile viene assoggettato a tassazione con un'aliquota progressiva; sia nell'imposta sui redditi delle società di capitale in cui l'indeducibilità non permette di riportare in avanti una perdita fiscale, dal punto di vista giuridico sembra pacifico. Il problema è come evitare che una declaratoria di illegittimità costituzionale del divieto di dedurre l'Irap dalle imposte dirette, del tutto ragionevole in linea di principio, produca effetti non soltanto indesiderati, ma altrettanto irragionevoli in termini di rimborsi a carico dell'Irpef o dell'Ires, a favore dei contribuenti assoggettati all'Irap.

A ben vedere nel caso dell'Irap la retroattività degli effetti di una declaratoria di incostituzionalità dell'indeducibilità del tributo regionale dalle imposte sui redditi avrebbe esiti paradossali. La scienza economica, banalizzando in pò i problemi, altrimenti non ci troveremmo di fronte a questioni di costituzionalità, ha tuttavia messo in evidenza che dal punto di vista macroeconomico, deducibilità ovvero indeducibilità si equivalgono. Il legislatore potrà scegliere, come ha fatto nell'Irap nel 97, la soluzione dell'indeducibilità dalle imposte dirette, adottando nell'Irap un'aliquota notevolmente più bassa.

A questo punto appare intuitivo che una declaratoria di incostituzionalità dell'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sul reddito non dovrebbe comportare, per ragioni sistematiche che attengono ai profili distributivi del sistema tributario, alcun effetto retroattivo, che scavalchi il legislatore nella definizione di rapporti che solo al legislatore spetta di regolare. In ipotesi ad esempio il legislatore potrebbe prevedere una deducibilità piena per i contribuenti Irpef in cui l'indeducibilità comporta effetti particolarmente irragionevoli; mentre potrebbe optare per una deducibilità più contenuta nell'ambito dell'imposta sui redditi delle società di capitali; ovvero ancora potrebbe riconoscere anche in questa ipotesi una deducibilità piena, intervenendo sia sull'aliquota dell'Irap sia su quella dell'Ires. Una modifica delle aliquote si renderebbe comunque necessaria per garantire la parità di gettito: è intuitivo che ogni scelta in questo campo non può che essere riservata al legislatore.

Per le considerazioni fin qui richiamate la questione potrebbe risolversi con un sentenza additiva di principio nella quale la Corte costituzionale, nel riconoscere l'incostituzionalità dell'articolo 1 della legge istitutiva dell'Irap nella parte in cui non prevede la deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, potrebbe sottolineare l'irragionevolezza degli effetti

retroattivi di tale decisione, la cui definizione verrebbe rimessa al Parlamento con la successiva legge di stabilità. Una soluzione indubbiamente eccezionale, che peraltro trova riscontro in alcuni significativi precedenti, sia nella prassi del Tribunale costituzionale tedesco, sia in qualche sentenza della Corte di giustizia europea, che delimitano sotto il profilo temporale gli effetti delle loro pronunce.

Conclusivamente, nella situazione qui rappresentata, una sentenza additiva di principio che dichiari l'incostituzionalità degli effetti prodotti dall'Irap dalle imposte sul reddito, ed affidi al legislatore, con la successiva legge di stabilità di adeguare la legislazione fiscale alla propria decisione, rappresenterebbe una scelta obbligata in una situazione in cui la Corte non dispone di alcun parametro di riferimento per potersi sostituire al Parlamento nel bilanciamento dei diversi interessi in gioco.

7. La crisi dello stato fiscale tra spinte alla stabilizzazione dell'ordinamento vigente ed esigenze di riforma: il ruolo ambiguo della delega fiscale

Se si sposta il ragionamento fin qui svolto dai principi, dalle ragioni e dalla natura della crisi fiscale in atto, per cercare di trovare qualche prima risposta, o almeno qualche ipotesi di soluzione nella delega al Governo sulla riforma del sistema tributario dello Stato, occorre dire che l'esito più che deludere lascia perplessi, per l'assenza di qualsiasi tentativo di analisi o approfondimento delle pur evidenti criticità del sistema vigente, che ne giustificano la riforma.

Eppure non mancherebbero i motivi di riflessione. Le linee di fondo del sistema tributario sono ormai stabilizzate da alcuni anni. Dopo il capovolgimento della struttura dell'Irpef introdotto da Padoa-Schioppa e Visco con la finanziaria 2007, tutti i successivi interventi legislativi sull'ordinamento tributario si sono mossi lungo la direttrice della massimizzazione del gettito e del contrasto all'evasione fiscale, attraverso interventi sia sulla struttura delle imposte, sia sull'attività di accertamento, sia sulle modalità di riscossione, in stretta continuità e secondo le linee guida tracciate da Vincenzo Visco tra il 2006 e 2007.

Una linea occorre sottolinearlo, con molti condizionamenti ideologici, poco attenta ai principi e alla tecnica giuridica e quindi inevitabilmente squilibrata sotto il profilo distributivo. Un percorso che, partendo da Padoa-Schioppa e Visco arriva al Governo attualmente in carica, senza soluzione di continuità dal punto di vista degli indirizzi di fondo. A prescindere cioè dall'orientamento politico del Governo che se ne è assunta di volta in volta la paternità.

Questo richiamo alla continuità della politica tributaria negli ultimi sei anni, è un invito a riflettere proprio sugli effetti tutt'altro che virtuosi di questa continuità, costruita su un modello di imposizione dei redditi personali e di impresa fortemente sperequato verso il basso. Un sistema è bene dirlo, conforme agli interessi di un establishment statalista, cresciuto all'ombra del sistema pubblico, che ne ha alimentato i privilegi e ne garantisce la continuità; in sintonia con i poteri dominanti (industriali, finanziari, sindacali, politici), anch'essi interessati a non mutare assetti di potere consolidati nel tempo.

Un equilibrio difeso in ogni modo dai principali quotidiani d'informazione collegati al potere economico e finanziario e dalla corporazione universitaria, che è parte di questo statalismo dei privilegi.

In questa rappresentazione deformata della realtà interpretata attraverso la lente di una fiscalità caratterizzata da squilibri crescenti, il contrasto all'evasione è stato utilizzato dai Governi di diverso segno politico come pretesto per imporre un susseguirsi di strette fiscali, disattente non solo ad elementari esigenze di equilibrio distributivo, ma spesso contrastanti con le stesse garanzie costituzionali. Il principale obiettivo di questo disegno è quello di non intaccare il blocco di potere di cui l'establishment è parte, che tiene uniti i diversi interessi in campo, ammortizzandone i contrasti all'interno del sistema di equilibri, di cui il Governo tecnico è il garante e ne assicura stabilità e continuità.

Un equilibrio statico in cui si segnalano due sole assenze significative: i cittadini privi di rappresentanza e il diritto che un sistema immobile considera ormai un inutile ingombro.

A questo punto si può parlare a giusto titolo di crisi dello stato fiscale, di crisi di un modello in cui una fiscalità autoreferenziale per gli squilibri distributivi che la caratterizzano, distrugge un multiplo della ricchezza nazionale rispetto a quella incassata attraverso l'aumento delle imposte. Gli effetti della politica tributaria italiana dal luglio 2011 ad oggi, dimostrano, con la durezza dei numeri, una evidente correlazione tra l'aumento delle imposte, le politiche di contrasto all'evasione attraverso il controllo delle spese e il peggioramento dei principali indicatori macroeconomici.

I primi dati d'autunno evidenziano un ulteriore calo della produzione industriale, che su base annua si attesta a -6,5%; la produzione dei beni di consumo si colloca sugli stessi livelli, -6,4%, con un calo di -5,2 per i beni di consumo durevoli e di un crollo del -11,1 per quelli durevoli, trainati dal settore delle auto -19,3%. Ancora peggiore il dato delle costruzioni (abitazioni ed opere pubbliche) che registrano su base annua un calo del 7,3%. Numeri che evidenziano la paralisi delle istituzioni, sempre più incapaci di leggere la realtà italiana, su cui

il Governo non può fare finta di niente. Il che equivale a dire che la crisi fiscale non rappresenta lo spaccato di una crisi molto più ampia che investe il sistema Italia, ma è il risultato di errori strategici, ne costituisce una spia e funge da principale elemento catalizzatore, moltiplicando gli effetti destabilizzanti.

Uno strumento di conservazione degli equilibri esistenti che per la sua pervasività ostacola lo sviluppo di politiche modernizzatrici praticamente in ogni settore della vita della nostra comunità.

In buona sostanza la linea sottotraccia che sembra guidare il progetto governativo di riforma fiscale, parte dall'assunto che il sistema tributario vigente sia un ottimo sistema, all'interno del quale le pur evidenti criticità, sono o ignorate o analizzate come l'effetto di una situazione emergenziale alimentata dall'evasione fiscale. Una impostazione ideologizzante, che semplicemente ignora il principio di causalità. Chiunque abbia una vaga idea degli squilibri distributivi prodotti dalla vigente disciplina delle imposte sui redditi e degli effetti distorsivi e recessivi che ribalta sull'economia italiana, alimentando l'economia irregolare e l'evasione, considera questa rappresentazione un vero e proprio capovolgimento della realtà, che necessariamente non può essere casuale.

Se ad esempio si confrontano le stime sull'economia inosservata che emergono dalle statistiche Eurostat, relative alla Francia (circa l'11% del Pil), alla Germania e alla Svezia (intorno al 16,5% del Pil) con il dato italiano (17,3%) appare evidente la sottostima della situazione italiana.. Ma proprio la contraddizione che emerge tra la crescita delle esportazioni, che mette in luce la dinamicità delle nostre imprese medie, e la crisi ormai strutturale della domanda interna, indica negli squilibri del sistema tributario italiano, la principale causa della stagnazione di tutto il decennio.

Non è casuale che la crescita del Pil nel 2006 (+2%) sia stata accompagnata da un vero boom delle entrate tributarie (+37,8 miliardi) per effetto delle riduzioni fiscali mirate introdotte con la finanziaria 2005. Un dato quest'ultimo che gli interessi che ruotano intorno ad uno statalismo trasversale al sistema politico, fortemente radicato nel settore pubblico ma con forti addentellati nei settori protetti dell'economia e della finanza, non ha alcun interesse ad evidenziare. (Qualcuno con sprezzo del ridicolo, aveva giustificato l'incremento del gettito nel 2006, pari al 150% rispetto alle previsioni di bilancio, +15,5 miliardi, contro +37,9 miliardi a consuntivo, con l'effetto Visco; insomma gli italiani avrebbero cominciato a partire dal 2005 ad evadere di meno nella previsione del ritorno al governo della politica tributaria di un Ministro nemico degli evasori!!)

Sotto questo profilo l'obiettivo centrale che giustifica nelle intenzioni del Governo questo schema di riforma tributaria, e cioè il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, in assenza di qualsiasi approfondimento delle cause, della distribuzione, delle caratteristiche e degli effetti del fenomeno, appare a qualsiasi osservatore attento, un tentativo a posteriori per giustificare una gestione della finanza pubblica tra l'estate 2011 ed oggi, caratterizzata dal diletterantismo con cui prima Tremonti e ora Monti, hanno utilizzato la leva fiscale, senza un minimo di attenzione ai profili giuridici e agli effetti distributivi, ed hanno impostato a partire dal 2012 una manovra di riequilibrio della finanza pubblica eccessiva nei numeri e fortemente sbilanciata dal lato delle entrate, che ha ignorato tutti i segnali negativi che venivano dai principali indicatori sull'andamento dell'economia reale.

Il punto di arrivo di questa non politica è stato quello di amplificare gli squilibri che si volevano aggredire con l'aumento indiscriminato dei tributi, a partire dal rapporto debito pubblico Pil, la cui forbice si è ulteriormente allargata.

Con il risultato che a consuntivo, nel 2012 scopriremo che per ridurre il disavanzo di circa un punto di Pil, il Governo è riuscito a volatilizzare una quota di ricchezza tre volte maggiore! Ma quel che è peggio, per trovare qualche nota critica ragionata sugli effetti prodotti da questa eclissi delle istituzioni che sta degradando la democrazia a vuota forma senza diritto e senz'anima, ed ha precipitato l'Italia in un avvitamento recessivo che aumenta le disuguaglianze e allontana la speranza, devi cercare nelle pagine interne del Corriere della Sera, qualche puntuale riflessione del liberale Piero Ostellino. Fine.

Non solo il progetto governativo di riforma fiscale non si è posto il problema di un riequilibrio tra imposizione diretta ed indiretta che emerge dal confronto con i sistemi tributari di tutte le altre economie avanzate. Ignora poi del tutto i profili distributivi interni all'imposta personale sui redditi, in cui la combinazione degli effetti di una progressività marginale elevata, concentrata sui redditi medio bassi, con detrazioni di imposta decrescenti, in assenza di alcun meccanismo di indicizzazione delle detrazioni e degli scaglioni, ha sottoposto negli ultimi sei anni l'insieme delle famiglie italiane a condizioni di stress fiscale crescente. Il tutto aggravato tra il 2008 e il 2009 da una recessione alimentata significativamente anche dagli squilibri della politica tributaria.

L'altro grande assente di quello che appare piuttosto un manifesto politico che un progetto organico di riforma tributaria è rappresentato dall'Irap, sui cui effetti distorsivi sull'economia italiana e sulla cui incompatibilità radicale con il diritto europeo e con l'ordinamento interno vorrei dire in conclusione qualcosa.

All'interno di questo scenario, la delega al Governo ad avviare una riforma del sistema tributario dello Stato, che ha al centro il contrasto all'elusione e all'evasione fiscale, senza incidere su alcuno degli snodi che hanno prodotto questa crisi dello Stato fiscale, di cui non si intravede la fine, appare null'altro che un manifesto finalizzato a coprire le responsabilità di un Governo che in meno di un anno è riuscito a distruggere quasi tre punti di Pil., senza ridurre in misura significativa il deficit di bilancio.

Una condizione che si è potuta realizzare perché il diritto e i principi anche di ordine costituzionale a cui il diritto tributario deve necessariamente attenersi, negli ultimi anni è stato semplicemente cancellato. Una tendenza ormai consolidata che non trova nei principi e nei criteri direttivi contenuti nella delega alcun segnale di ripensamento o di svolta.

Un esempio che rappresenta bene lo stato confusionale con cui da qualche anno a questa parte vengono affrontate in Italia le questioni che in senso ampio richiamano il tema della fiscalità, lo si rinviene nei criteri direttivi con cui il disegno di legge delega cerca di affrontare le questioni relative al rapporto tra elusione e abuso del diritto tributario. Non è questa la sede per analizzare criticamente l'orientamento in materia assunto dalle Sezioni unite della Cassazione con le fin troppo note sentenze del dicembre 2008.

Vale forse la pena di ricordare che in quell'occasione la Cassazione aveva utilizzato il riferimento al principio costituzionale di capacità contributiva, quale principio immanente al sistema, per contrastare l'abuso del diritto tributario in relazione ad operazioni, quali quelle di dividend washing, cui appunto si riferivano le questioni sottoposte all'esame delle Sezioni unite. Nelle quali l'unica motivazione a base dell'operazione abusata era il risparmio di imposta, senza alcuna possibile interferenza con altre valutazioni di natura economica, del tutto assenti in quel tipo di operazioni. Giungendo quindi ad un risultato pienamente conforme con quello espresso dalla Corte di giustizia europea in tema di abuso del diritto tributario: ripristinare la parità di trattamento fiscale e quindi dare effettività al principio di eguaglianza. L'abuso che in seguito a quella giurisprudenza ne ha fatto l'Agenzia delle entrate, trovando successivamente qualche sponda anche in Cassazione non muta i termini del problema.

All'opposto la delega al Governo nel mettere insieme due realtà del tutto diverse quali le disposizioni antielusive predeterminate per legge, e il principio non scritto anti abuso immanente al sistema, ha prodotto ulteriore confusione. Una cosa è infatti dettare una disciplina casistica di operazioni che, in assenza di motivazioni economiche diverse dal solo risparmio di imposta, assumano carattere elusivo; altra cosa è quella di affidare al principio

anti abuso non scritto, di derivazione costituzionale il compito di norma di chiusura del sistema, senza predeterminarne rigidamente i limiti e il contenuto ai sensi dell'articolo 41 terzo comma della Costituzione. Predeterminazione dei limiti entro cui opera il principio anti abuso, che trova un ancoraggio preciso nella giurisprudenza anti abuso del diritto tributario, elaborata dalla Corte europea di giustizia.

Il problema della competitività del nostro sistema fiscale è un problema centrale che riguarda sia l'imposizione sui redditi personali sia l'imposizione sulle società, nella duplice declinazione dell'Ires e dell'Irap. Di tutto questo nella delega fiscale non vi è alcuna traccia. A ben vedere qualcosa c'era, nel senso che, con una singolare individuazione delle priorità, il Governo Monti aveva stralciato nel decreto del 6 dicembre l'ACE, ossia una nuova versione della DIT (dual income tax). Un incentivo ad investire gli utili rivolto in prevalenza alle imprese medio grandi. Una misura sicuramente utile anche se meno del passato, perché a partire dal 2007 l'imposta sui redditi delle società di capitali penalizza fiscalmente l'eccesso di indebitamento.

In tutti i casi, tenuto conto degli attuali assetti distributivi del prelievo tributario sulle imprese, e del costo in termini di gettito rappresentato dalla nuova agevolazione fiscale, in un periodo caratterizzato da penuria di risorse disponibili, si potevano immaginare interventi caratterizzati da un migliore rapporto costi efficacia.

Una scelta all'evidenza di tipo politico che ancora una volta sembra ignorare i collegamenti tra le imprese di diverse dimensioni, il peso esorbitante della fiscalità nominale sulle imprese minori e i fenomeni di traboccamento dell'evasione verso quelle di maggiori dimensioni che questa diffusa realtà porta con sé. Un approccio esclusivamente repressivo dell'evasione come quello che ha accompagnato la politica tributaria negli ultimi sei anni, probabilmente ha appena scalfito il fenomeno, al prezzo di segmentare ulteriormente il nostro sistema economico sociale e di amplificare gli effetti recessivi della politica di bilancio. Questioni che la delega fiscale semplicemente ignora.

8. L'Irpef e la sua crisi: l'eclissi dei valori giuridici

Quanto all'Irpef, mi limito ad osservare che il problema non è certo quello della riduzione di qualche punto di questa o quella aliquota o dell'ampliamento di questo o di quello scaglione, ma di costruire un modello di imposta coerente con i principi costituzionali, basato su poche regole chiare e consentite che non possono prescindere dal diritto. Non si può quindi sfuggire al nodo che condiziona oggi l'Irpef, sulla quale pesano due riforme

parziali non coordinate tra loro, che ne hanno moltiplicato le incoerenze a partire dai profili distributivi.

Se mettiamo per un momento da parte gli elementi di illusione finanziaria determinanti da una aliquota marginale implicita maggiore di quella dello scaglione di riferimento, una condizione che sotto il profilo giuridico presenta più di un dubbio sotto il profilo della legittimità, il primo più evidente elemento di criticità dell'Irpef è costituito da una aliquota d'ingresso che è in assoluto la più alta tra tutti i paesi avanzati. A questo squilibrio corrisponde specularmente un livello di detrazioni d'imposta altrettanto ampio, per evitare di tassare troppo i redditi che esprimono minore capacità contributiva. Queste ultime poi introducono indirettamente degli elementi ulteriori di discriminazione qualitativa non sempre caratterizzati da ragionevolezza.

Una soluzione quindi contraddittoria, priva di logica, che affida ad aliquote marginali particolarmente elevate la possibilità di recuperare una quota di evasione fiscale nei redditi sottoposti a dichiarazione. Una soluzione illusionista, soprattutto una scelta arbitraria, irrazionale, ai limiti dell'incostituzionalità per i riflessi che determina sul drenaggio fiscale, dagli effetti all'evidenza controproducenti.

Se è vero infatti che un'aliquota marginale alta consente di incassare un maggior gettito a parità di imponibile recuperato a tassazione, è altrettanto evidente che l'aliquota marginale elevata costituisce un premio ed un incentivo ad evadere, tanto maggiore quanto più è ampia la differenza tra aliquota media ed aliquota marginale.. Con la conseguenza che un'ampia fascia di contribuenti assoggettati a dichiarazione, è indotta dalla combinazione tra aliquote marginali eccessive, completamente scollegate dai livelli di reddito di riferimento e i vincoli di coerenza imposti dagli studi di settore, a far galleggiare il proprio reddito al di sotto dei € 28.000, anche a costo di non portare in deduzione una parte dei costi, per non vedere innalzare la propria aliquota marginale di 15 punti !!! (Dal 27% al 42% al lordo delle addizionali locali e dell'Irap.)

Fare del facile moralismo intorno al tema dell'evasione può essere popolare: ma in presenza di profili distributivi tanto squilibrati da apparire fuori della realtà, qualche ulteriore approfondimento sulle origini dell'evasione potrebbe essere utile. Ritengo che per il giurista questa riflessione sia dovuta.

Se si analizza l'andamento dell'Irpef dal 2008, anno in cui il gettito dell'imposta non era stato ancora influenzato dalla recessione incipiente, il gettito dell'imposta era stato in quell'anno di 163, 38 5 miliardi, a cui vanno aggiunti 11,05 2 miliardi di addizionali locali.

Dopo quattro anni nel 2011 il gettito totale dell'Irpef è stato invece pari a 164,128 miliardi + 11,314 miliardi di addizionali regionale e comunale. In definitiva l'Irpef aveva incassato 174,437 miliardi nel 2008 contro i 175,44 2 miliardi nel 2011. Sembrerebbe dunque un andamento moderato, poco influenzato in aumento dagli effetti della recessione; nel frattempo però il reddito degli italiani è tornato a livelli anteriori al 2000 !!

Se poi si scompone il dato complessivo e si confronta l'andamento delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente nel settore privato, i più colpiti dal ricorso massiccio alla cassa integrazione e dall'aumento di oltre 5 punti percentuali della disoccupazione, con quelli del settore pubblico il quadro muta in maniera significativa, ed obbliga a qualche ulteriore approfondimento.

Nel 2008 il gettito dei redditi da lavoro dipendente nel settore privato era stato pari al 65,847 miliardi, mentre nel 2011 aveva registrato entrate per un totale di 63,878. Nel periodo osservato l'Irpef nel settore pubblico passa da 55,722 miliardi a 62,771 miliardi con un aumento del gettito di oltre 7 miliardi di euro; un dato particolarmente significativo se si considerano i prepensionamenti, il blocco dei rinnovi contrattuali e la paralisi del turn-over che ha caratterizzato quel periodo. Sempre nel 2008 le ritenute sui redditi da lavoro autonomo avevano registrato 13,897 miliardi di gettito contro 13,672 nel 2011; mentre i redditi in base a dichiarazione avevano versato nel 2008 28,919 rispetto ad un incasso quattro anni dopo pari al 23,774, con una contrazione di oltre 5 miliardi.

Un calo molto più accentuato rispetto ai redditi da lavoro dipendente, in cui certo la crisi ha giocato un ruolo significativo; ma non si deve ignorare che il drenaggio fiscale, particolarmente penalizzante nella struttura dell'Irpef vigente, incide in misura maggiore sui redditi da lavoro dipendente che non sono neppure indicizzati ai costi, come tutti gli altri.

In definitiva se si confrontano le diffuse perdite di gettito che hanno caratterizzato l'Irpef durante la recessione, con l'aumento continuo del prelievo in settori quali il lavoro dipendente pubblico, emerge con immediatezza l'effetto redistributivo verso il basso e quindi recessivo assunto dall'Irpef dopo la riforma del 2007.

In quattro anni caratterizzati da una crisi e una recessione di cui non si aveva memoria dalla fine degli anni 40 del secolo scorso, l'Irpef secondo una stima prudenziale ha aumentato il prelievo sui contribuenti non colpiti direttamente dalla recessione di oltre 20 miliardi di euro (al lordo delle perdite di gettito determinate da cassa integrazione, aumento della disoccupazione, riduzione delle attività di lavoro autonomo e d'impresa individuale)

Da questi elementi emerge con sufficiente chiarezza un'indicazione di fondo: la centralità del diritto tributario come strumento per assicurare una distribuzione equilibrata del prelievo tra i contribuenti conforme ai valori costituzionali, a partire dal principio di capacità contributiva. Una condizione che l'attuale Irpef non è strutturalmente in grado di assicurare e che non può essere corretta per linee interne allo schema impositivo, per le contraddizioni che lo caratterizzano, che ne mettono in dubbio per numerosi profili la stessa legittimità. Limitiamoci ad evidenziarne alcuni particolarmente critici dal punto di vista delle garanzie costituzionali.

L'Irpef per il diverso ruolo giocato dalle detrazioni e deduzioni vigenti, è caratterizzata da una pluralità di curve di progressività che non risponde ad alcun criterio di ragionevolezza: i più penalizzati ancora una volta sono i redditi da lavoro dipendente, non perché meno evasi (questo aspetto in questo caso non c'entra niente) ma perché, essendovi una piena sovrapposizione tra il reddito evidenziato in busta paga ed il reddito netto ai fini dell'Irpef, la progressività marginale (quella per intenderci che colpisce le unità di reddito aggiuntive) incide maggiormente rispetto a tutti gli altri redditi.

Se poi si guarda ai redditi caratterizzati da una comune base familiare, la detrazione per familiari a carico è sottoposta alla condizione che i titolari di questi redditi (coniuge e figli) non abbiano un reddito superiore a € 2841; una situazione non coordinata con l'attuale livello di detrazioni che hanno sostituito la no tax area, che determina diffusi fenomeni d'incapienza che confliggono con la coerenza dell'imposta e alimentano il lavoro irregolare.

Infine la sostituzione delle deduzioni con detrazioni d'imposta ha attratto nell'area dell'imposizione, ai fini delle addizionali locali, redditi precedentemente esclusi in quanto non espressivi di capacità contributiva. (la no tax area e la family area) Così, con un colpo di bacchetta magica, la maggioranza delle regioni e dei comuni controllati da amministrazioni di centro-sinistra, si è vista aumentare in modo consistente il gettito dell'addizionale all'Irpef, senza avere la necessità di aumentare le aliquote.

Un dono portato da Visco nelle vesti di babbo Natale con la legge finanziaria per il 2007 a carico dei contribuenti più modesti. Senza commento.

Alcune indicazioni di fondo. La prima è rappresentata da una maggiore incidenza della progressività marginale sui redditi medio bassi da lavoro dipendente rispetto a tutti gli altri, che si evidenzia con immediatezza nella crescita del gettito dell'Irpef nel settore pubblico, in cui la contrazione della forza lavoro è stata significativa ma decisamente minore rispetto al

settore privato; un dato particolarmente indicativo tenuto conto che nel settore pubblico le retribuzioni sono mediamente più basse di quelle già sacrificate nel settore privato.

Un elemento ulteriore su cui occorre riflettere è che mentre nel 2008 l'Irpef sui redditi da lavoro dipendente privato era superiore a quella del settore pubblico di oltre 10 miliardi, in soli quattro anni il distacco si è praticamente annullato (1,1 miliardo di euro). Una condizione particolarmente preoccupante perché evidenzia da un lato una crescente dipendenza della società italiana da redditi distribuiti dal settore pubblico; ma anche gli effetti distorsivi interni all'attuale sistema dell'imposta personale che non si presta ad aggiustamenti; ma può solo essere riformata in base ad un modello che non pretenda di ignorare il diritto.

Premesso che per realizzare in un'imposta personale e progressiva gli stessi obiettivi in termini distributivi e di gettito, si possono adottare schemi diversi e utilizzare all'interno di questi ultimi una pluralità di strumenti, ritengo che nella scelta di un nuovo modello impositivo il legislatore debba necessariamente prestare particolare attenzione alle condizioni della società in cui il tributo riformato sarà chiamato ad operare. Occorre quindi limitare le occasioni di natura fiscale che alimentano l'economia irregolare, o peggio rappresentano un tappo all'emersione di quote di reddito o di valore aggiunto sottratte all'imposizione.

Da questo punto di vista la prima opzione che a me sembra opportuna perché favorisce una maggiore trasparenza dell'imposta sul reddito, in conformità con il principio di eguaglianza orizzontale, è quella di abbandonare il modello di detrazioni d'imposta, poco trasparente, reintrodotta frettolosamente nel 2007, frutto di esigenze politico sindacali ed industriali concertative che appartenevano a un'altra epoca storica; sostituendolo con un sistema di deduzioni, finalizzate a integrare un minimo imponibile minore di quello attuale, con la deducibilità piena di alcune spese che per il loro valore sociale esprimono una minore attitudine alla contribuzione.

Uno schema, quello vigente, inquinato dall'abuso di elementi di illusione finanziaria e dalla diffusione di ulteriori profili di regressività che, in una stagione in cui il legislatore prevede di trasferire quote crescenti di entrate dal livello statale agli enti di decentramento, non potrà non amplificarne ulteriormente gli squilibri.

Si pensi per tutte alle spese di trasporto per recarsi al lavoro che penalizzano fortemente il lavoro dipendente, in quanto non deducibili, rispetto ad altre attività che ne consentono la deducibilità almeno parziale. La stessa opzione dovrebbe orientare il sistema di deducibilità all'interno della famiglia con un ventaglio di deduzioni, anch'esso in parte fisso e in parte

basato sulla deducibilità di alcune spese necessarie, socialmente rilevanti, allo scopo di introdurre all'interno dello schema impositivo ulteriori elementi di progressività, caratterizzati da un elevato tasso di resistenza all'evasione.

L'obiettivo di un processo di riforma dell'Irpef basato su uno schema di questo tipo, dovrebbe essere quello di realizzare a regime, nell'arco di un numero di anni che superi lo spazio temporale di una legislatura, un modello di imposizione caratterizzato da pochi scaglioni, il primo dei quali tanto ampio da contenerci fin dall'inizio almeno i tre quarti dei contribuenti. Scaglioni ed aliquote andrebbero nel tempo ampliati o ridotte in funzione dell'allargamento delle basi imponibili, e del parallelo incremento del gettito di altri tributi strettamente collegati al reddito, quali l'imposta sul valore aggiunto. (E l'Irap per la quale va costruito un serio programma di graduale soppressione del tributo)

La tenuta del gettito, ossia la quota di minore prelievo individuale consentita dall'allargamento delle basi imponibili dell'Irpef e dal recupero di Iva precedentemente evasa, potrebbe essere ulteriormente garantito dalla previsione di tetti, ovviamente crescenti alla deducibilità di alcune spese ritenute socialmente rilevanti. Una soluzione transitoria che avrebbe il pregio di assicurare comunque un ragionevole grado di progressività alla nuova Irpef, senza eccessive perdite di gettito.

Un discorso completamente diverso riguarda invece la previsione di franchigie in relazione al modello di detrazioni d'imposta attualmente vigente, introdotte con la legge di stabilità dal governo Monti, per finanziare in parte, la riduzione di un punto dell'aliquota dei primi due scaglioni. Si tratta a mio parere di una scelta di continuità con illusionismo tributario cui si è fatto ampio ricorso da parte dei Governi, che si sono succeduti dal 2006 ad oggi, per aumentare in ogni modo il gettito tributario, che non deve sorprendere.

Una scelta tuttavia che indica una incomprensione di fondo dei principi giuridici a cui dovrebbe attenersi il legislatore in sede di modifica dell'imposta personale sui redditi, per rispettarne i vincoli di coerenza. La previsione di tetti alla possibilità di dedurre alcune spese o di usufruire di alcune detrazioni d'imposta, purché definita dal legislatore in base a criteri di ragionevolezza, è insindacabile in sede di legittimità. Suscita invece molti più dubbi l'impiego indiscriminato di franchigie all'utilizzazione di determinate detrazioni d'imposta.

Le franchigie, vale la pena di sottolinearlo, determinano un evidente elemento di incoerenza rispetto alle caratteristiche strutturali di un'imposta progressiva sui redditi personali; una cosa è riconoscere che la delimitazione della progressività, nei limiti della ragionevolezza, rientra nell'ampia sfera di discrezionalità che il secondo comma dell'articolo

53 cos. assegna al legislatore tributario. Altra cosa è invece, introdurre attraverso la diffusione di franchigie, un meccanismo subdolo di aumento dell'imposizione, fortemente caratterizzato in senso regressivo e quindi incompatibile con il principio di coerenza del sistema, che ha rilievo costituzionale e rappresenta uno degli elementi che delimitano nel nostro ordinamento l'esercizio della discrezionalità legislativa in campo tributario.

Un modello di imposizione sui redditi quale quello che abbiamo indicato nelle grandi linee è il solo in grado di unificare il Paese dal punto di vista tributario, perché è di tutta evidenza che in provincia di Bolzano, una realtà territoriale caratterizzata da un tasso di disoccupazione molto inferiore alla media nazionale e un reddito pro capite elevato, si possa pagare senza difficoltà un'imposta sui redditi, la cui struttura impositiva tenga conto delle caratteristiche socioeconomiche e territoriali di una provincia come quella di Enna.

Purtroppo non vale il reciproco per cui un sistema di imposizione sui redditi personali quale quello vigente, che non considera se non marginalmente gli oneri familiari e sia caratterizzato da aliquote marginali particolarmente elevate a carico di redditi modesti e da diffuse incapienze per i contribuenti con carichi familiari, per di più non indicizzato all'inflazione, impoverisce l'insieme degli italiani, come abbiamo potuto vedere dal 2007 ad oggi. In ogni caso ha effetti particolarmente negativi soprattutto nelle aree sottoutilizzate del nostro Mezzogiorno, perché alimenta una diffusa economia irregolare di sopravvivenza; l'esatto contrario di quello che serve all'Italia minore, non solo nel Mezzogiorno, per crescere. Un modello di imposizione quindi profondamente rinnovato, che nell'arco di alcuni anni possa portare il livello medio di imposizione dei redditi in Italia al livello di quelli della Germania.

Un obiettivo a ben vedere non impossibile da raggiungere, ma che per potersi estendere e consolidare deve basarsi su un diffuso consenso; il cui presupposto è costituito dalla eliminazione di tutte quelle caratteristiche strutturali dell'attuale Irpef che rappresentano un incentivo ed un premio all'evasione. In definitiva la prima esigenza è quella di spezzare la complicità che esiste oggi fra l'evasione di massa, (singolarmente di modesta entità) alimentata dalla convenienza a evadere, insita nell'attuale modello di Irpef e l'evasione più aggressiva, che le politiche di tracciabilità delle spese messe in atto negli ultimi anni non ha neppure scalfito, rendendola soltanto un poco più accorta.

Sul punto due brevi osservazioni conclusive. Il modello di Irpef vigente, frutto della concertazione fiscale fra interessi politici ed economico sindacali, ha prodotto nell'arco di un ventennio la tassazione dei redditi da lavoro più elevata del pianeta. Gli effetti del cuneo

fiscale, risultato ultimo di queste scelte, sono stati fin qui contenuti almeno in parte dal sistema delle imprese, attraverso l'ammortizzatore anomalo dell'evasione fiscale e contributiva connesso con l'estensione della pratica del fuoribusta nelle imprese minori. Un modello, che non solo non si può estendere ragionevolmente oltre certe dimensioni di impresa, ma che l'aumentata competizione internazionale, che ha spazzato via quelle meno competitive, tende rapidamente a ridimensionare, quale fattore anomalo di competitività.

Sperare di contrastare il fenomeno dell'evasione a valle attraverso il controllo delle spese, senza rivedere dalle fondamenta la struttura dell'imposta personale e i suoi profili distributivi significa coltivare un'illusione. Accanto alla struttura delle imposte sul reddito, a mio parere andrebbero riviste sia le diverse tipologie di accertamento, sia quelle relative alle modalità della riscossione, che si basano su un sistema di ritenute alla fonte a titolo d'imposta totalizzante. La ritenuta a titolo d'imposta tende a deresponsabilizzare il titolare del debito tributario dandogli la sensazione che vi sia un altro, il sostituto d'imposta, che paga per lui.

Una condizione questa tutt'altro che irrealistica, perché ovviamente il sindacato tende a rinnovare i contratti al netto e non al lordo delle imposte. Un'idea, quella che si possa trasferire a piacimento l'onere delle imposte su uno o l'altro gruppo sociale, che la mondializzazione dell'economia e la competitività tra sistemi economici rende sempre meno praticabile, comunque con costi crescenti. Non si capisce ad esempio perché il costo del servizio sanitario nazionale debba essere finanziato parzialmente con il gettito di un tributo che esclude la maggioranza dei redditi da lavoro, quelli dipendenti. Sappiamo invece molto bene quanto incide negativamente in termini di competitività lo strumento fiscale utilizzato per raggiungere l'obiettivo e cioè l'Irap, e come sia una delle imposte caratterizzate da minore consenso.

D'altra parte questo esito per lungo tempo è stato favorito dal mondo delle imprese, che hanno ottenuto a spese della finanza pubblica generose compensazioni in altri settori. Pertanto una revisione nel senso di trasformare gradualmente le attuali ritenute a titolo d'imposta in ritenute d'acconto, avrebbe il pregio da un lato di responsabilizzare i contribuenti lavoratori dipendenti; dall'altro, se accompagnata da una riforma dell'Irpef nel senso indicato e dalla graduale abolizione dell'Irap, a partire dai contribuenti minori, renderebbe meno conveniente la pratica del fuoribusta, favorendo l'innescò di un circolo virtuoso, in cui l'allargamento delle basi imponibili sia accompagnato da una parallela riduzione del peso del tributo.

Un altro aspetto dell'imposta sui redditi che richiederebbe una revisione profonda è rappresentato dalla attività di accertamento. In Italia negli ultimi anni si è oscillato tra due estremi; da un lato si è cercato di semplificare la gestione amministrativa dei contribuenti minori, con la previsione di modelli di forfettizzazione dell'Irpef, in cui l'assenza di qualsiasi parametro di riferimento affidava la determinazione del tributo esclusivamente al buon volere del contribuente; dall'altro non ci si è mai posti seriamente il problema di realizzare un efficace modello di partecipazione dell'amministrazione alla fase della dichiarazione, rivolto ai contribuenti minori, sulla base dello schema adottato in Francia con la *declaration contrôlée*. Ci siamo invece limitati a sviluppare strumenti di accertamento automatico quali il redditometro e lo spesometro che per loro natura hanno ampi margini di arbitrarietà e un'efficacia modesta: ed in ogni caso tendono a frenare la spesa, ma di per sé non comportano un contenimento dell'evasione.

In tutti i casi un processo di riforma di questo tipo, attuato con la necessaria gradualità, potrebbe favorire, l'emersione di una quota significativa di imponibili precedentemente evasi o elusi. Riflessi ancora più significativi si avrebbero dal lato dei salari, il cui graduale aumento potrebbe consentire un recupero del potere di acquisto delle retribuzioni, affiancato da una riduzione del cuneo fiscale tra costo del lavoro e retribuzione netta.

Che lo schema di riforma strutturale dell'Irpef indicato in precedenza rappresenti un'ipotesi realistica con ricadute positive dal punto di vista dell'allargamento dell'imponibili dichiarati, sia nei profili distributivi è dimostrato dagli effetti dei tagli fiscali per 6 miliardi di euro introdotti con la finanziaria 2005, concentrati sulla no tax area e sulla family area nell'Irpef per 5,2 miliardi di euro e sul Irap per 720 milioni.

In quell'anno nonostante un Pil praticamente fermo (+0,1%) tutte le principali imposte videro un incremento del gettito molto superiore all'aumento nominale del Pil, con le maggiori punte registrate nei redditi soggetti a dichiarazione e nell'Iva interna; la deducibilità dalla base imponibile di € 8000 per i soggetti Irap con non più di cinque dipendenti aveva condotto in quell'anno ad un incremento del gettito del tributo nel settore privato del 10,3%!!! Dati che confermano l'importanza di un ripensamento strutturale del modello impositivo finalizzato a ridurre la convenienza ad evadere. Di tutto questo nell'azione del governo manca perfino la percezione.

9. L'Irap: questioni aperte in tema di compatibilità economica e giuridica

Considerazioni critiche altrettanto puntuali e motivate si riferiscono all'assenza nella delega sulla riforma tributaria di qualsiasi ipotesi di superamento dell'Irap. Un'opzione che

più di ogni altra evidenza una incapacità di fondo da parte dell' Esecutivo ad interpretare le principali cause della crisi dello stato fiscale.

L'Irap rappresenta un tributo caratterizzato da una serie di criticità sotto il profilo degli effetti economici, che trae origine da una pluralità di situazioni che presentano una più o meno accentuata frizione con i principi del diritto nazionale ed europeo. Una questione sempre aperta è rappresentata dall'estensione del tributo alle attività di lavoro autonomo. Come è noto la Corte di Cassazione con la propria giurisprudenza ha cercato, sulla base della sentenza numero 156 del 2001 della Corte costituzionale di individuare dei parametri oggettivi idonei a separare quelle attività di lavoro autonomo caratterizzate da un profilo organizzativo di per sé produttivo di valore aggiunto, rispetto alle altre in cui valore aggiunto della produzione e reddito tendono a sovrapporsi fino ad identificarsi. Queste ultime non esprimono all' evidenza alcuna ulteriore capacità contributiva.

A ben vedere però la Cassazione può cercare di attenuare ma non è in grado di risolvere le contraddizioni interne al modello di assoggettamento all'Irap delle attività di lavoro autonomo così come sono state disciplinate dalla legge istitutiva dell'Irap ,secondo l'interpretazione resa in punto di legittimità dalla Corte Costituzionale. D'altra parte la tendenza in atto da qualche anno a ridurre un po' il peso dell'Irap escludendo una quota crescente del costo del lavoro dalla base imponibile dell'imposta, rende sempre più irragionevole un tributo destinato a finanziare la spesa sanitaria con un prelievo che colpisce solo una minoranza di cittadini chiamati a usufruire del servizio.

Una condizione strutturale intrinseca al tributo che il legislatore delegante mostra di ignorare e che l'aumento della competizione internazionale e la mondializzazione dell'economia ha reso sempre più stringenti , specie nell'attività manifatturiere.

Recentemente, in seguito all'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia europea relativa alla libertà di movimento di capitali come libertà esterna, non limitata quindi ai Paesi membri dell'Unione, il problema della compatibilità di un'imposta con le caratteristiche dell'Irap è stato analizzato in relazione ai limiti che la particolare struttura del tributo determina rispetto alla libera circolazione dei capitali.

Un profilo fin qui non esaminato, che potrebbe riaprire la questione della compatibilità dell'Irap con il diritto europeo, in riferimento al contrasto della particolare struttura impositiva con una delle libertà fondamentali. Una incompatibilità è bene sottolinearlo, molto più radicale di quella esaminata e risolta negativamente dalla Corte di giustizia in relazione al rapporto tra Iva e di Irap ai sensi dell'articolo 33 della sesta direttiva Iva; che

comunque poteva essere corretta attraverso la modifica di qualche elemento significativo della base imponibile dell'Irap (ad esempio con l'esclusione del costo del lavoro)

Si pensi a un'impresa multinazionale che abbia la propria sede principale all'estero e produca in Italia sia per il mercato interno sia per l'esportazione; in Italia assolverà l'Irap sull'insieme della produzione, sia immessa direttamente al consumo, sia esportata. Non potrà invece dedurre nel paese dove ha la sede principale, l'Irap assolta in Italia sulle proprie esportazioni provenienti dal nostro paese, perché l'Irap è un'imposta che non esiste in nessun altro ordinamento tributario, e quindi non rientra tra i tributi regolati dalle convenzioni contro le doppie imposizioni. Una anomalia, che ovviamente incide sulla libertà di movimento dei capitali perché penalizza gli investimenti in Italia.

Accanto a questo profilo l'Irap ormai evidenzia un aspetto ancora più subdolo, rappresentato dalla violazione congiunta degli articoli 41, 53 e 117 II° comma, per contrasto con il principio costituzionale interno di tutela della concorrenza. Com'è noto l'Irap è un'imposta sul valore aggiunto della produzione e si caratterizza per il fatto di gravare le esportazioni dall'Italia e di esentare invece le importazioni. Mentre sul piano interno l'Irap non viola alcuna disposizione nazionale perché incide su tutta la produzione di beni e servizi indipendentemente dalla loro destinazione, per le importazioni la vicenda presenta aspetti completamente diversi.

L'Irap infatti costituisce rispetto alla produzione nazionale un premio occulto all'importazione di beni analoghi prodotti in altri paesi. L'imposta quindi rappresenta un fattore discriminante che incide pesantemente sul principio della libera concorrenza.

Infatti l'Irap, per non porsi in contrasto con l'articolo 33 della sesta direttiva Iva ha esentato sin dalla sua introduzione nel 1997 le importazioni, sulle quali questo tributo anomalo incide quindi solo sul valore della commercializzazione. Una violazione palese del principio di tutela della libera concorrenza, che rinvia sia all'articolo 117 secondo comma, che attribuisce la tutela della concorrenza alla competenza legislativa esclusiva dello Stato; sia al 41, che nel riservare alla legge la disciplina delle attività economiche, vincola come è ovvio il legislatore anche tributario al rispetto dei principi costituzionali.

Non sfugge che il richiamo all'articolo 41 evidenzia una ulteriore interferenza della normativa in discussione con l'articolo 53 della Costituzione. Nel definire uno degli aspetti fiscali che incidono sulle attività produttive ai sensi dell'articolo 41 della Costituzione, il legislatore ha infatti trascurato di considerare che un'imposta sul valore aggiunto della produzione di beni e servizi, per non porsi in contrasto con la Costituzione non può limitarsi

a non escludere dal tributo alcuna attività produttiva in Italia; deve anche porsi il problema della commercializzazione in Italia di prodotti importati.

La violazione dell'articolo 41 in tema di tutela della concorrenza interferisce pertanto con l'art. 53 discriminando irragionevolmente sotto il profilo tributario le produzioni nazionali rispetto ai beni importati, commercializzati nel nostro paese. Una penalizzazione che ovviamente si somma con l'analogo divieto posto dal diritto europeo, non soltanto in punto di contrasto con la libera circolazione dei capitali, ma anche con la discriminazione inversa in tema di libertà di concorrenza determinata dall'esenzione che la disciplina dell'Irap riserva alle importazioni.

L'incompatibilità dell'Irap con i principi del diritto europeo emerge anche da un altro angolo visuale quello relativo al divieto di aiuti di Stato regolato dagli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea. È vero che la norma in questione sembra riferirsi al divieto di introdurre misure agevolative a carattere finanziario o tributario, per le interferenze che queste misure potrebbero avere sul corretto funzionamento del Mercato unico.

La non imponibilità delle importazioni ai fini dell'Irap, viene giustificata infatti in base al principio di territorialità: l'imposta colpisce il valore aggiunto della produzione realizzato in Italia, dunque l'esenzione delle importazioni non ha in sé alcun carattere agevolativo: semplicemente la produzione di beni importati non rientra nell'ambito di applicazione del tributo in quanto realizzata fuori dal territorio dello Stato.

Tuttavia questa soluzione, che fin dal momento dell'istituzione del nuovo tributo nel 1997 rispondeva all'esigenza di evitare che l'Irap assumesse le caratteristiche di un'imposta ad effetto equivalente rispetto all'Iva, violando l'articolo 33 della sesta direttiva Iva, si comporta rispetto all'articolo 107 del TFUE, come una misura agevolativa che interferisce negativamente sul corretto funzionamento del mercato unico.

La non imponibilità delle importazioni ai fini Irap ha infatti sul mercato interno un effetto analogo all'introduzione di un premio all'importazione, ed in quanto tale interferisce in modo diretto sul funzionamento del mercato unico in Italia, falsando la concorrenza. Proprio il principio di cui gli articoli 107 e 108 del TFUE, sono chiamati a garantire il rispetto, con una formulazione tanto ampia da farvi rientrare, per gli effetti prodotti, anche la non imponibilità dell'Irap all'importazione, finalizzata ad aggirare il divieto di istituire tributi ad effetto equivalente rispetto all'Iva.

Vi sono quindi buone ragioni per sostenere che una misura fiscale che discrimina con le modalità che caratterizzano l'Irap, le merci prodotte e vendute in Italia, rispetto a quelle importate e vendute sempre sul mercato italiano, si ponga in contrasto insanabile con i principi che regolano la tutela della concorrenza in ambito europeo ai fini del corretto funzionamento del mercato unico.

Questo aspetto è reso particolarmente evidente nel settore della produzione di autoveicoli, perché l'organizzazione produttiva che lo caratterizza in tutta Europa, ruota intorno a pochi produttori generalisti e a un numero ristretto di produttori di componentistica, che non consente, come avviene in Italia in altri comparti, di utilizzare neppure marginalmente l'ammortizzatore anomalo dell'evasione; la quale nel passaggio tra la piccola e la media impresa determina quei recuperi invisibili ma concreti di produttività che le statistiche non sono in grado di leggere.

Di tal che mentre i giornali economici ci raccontano che la produttività italiana ha perso nell'arco di un quindicennio 30 punti rispetto alla Germania, i dati sulle esportazioni ci descrivono un'altra storia, quella delle esportazioni italiane che nel 2011 sono cresciute del 12,6% contro l'11,3% di quelle tedesche. In buona sostanza la produzione di autoveicoli è in assoluto in Italia la più penalizzata dall'Irap per i motivi richiamati in precedenza; ma le rapide trasformazioni che stanno caratterizzando interi settori produttivi nei paesi avanzati, con i quali si confronta ogni giorno con coraggio, la nostra industria manifatturiera sta rendendo l'Irap una vera e propria imposta suicida.

Basta guardare alla crescita esponenziale delle importazioni di componentistica e di beni intermedi dall'est lontano negli ultimi due anni per comprendere che l'Italia rischia di mettere definitivamente in crisi il settore dei distretti, che ha tenuto durante la recessione del 2009 ed ha aperto la strada alla ripresa del 2010. Ma quel che è peggio, se non si affronta rapidamente e seriamente il tema del suo superamento, gli effetti negativi di questo tributo anomalo si trasmetteranno rapidamente ad altri settori della produzione e alla distribuzione; un settore caratterizzato da una profonda ristrutturazione in cui la crisi della domanda interna, sta riducendo rapidamente i margini ,accelerando la chiusura di un numero crescente di esercizi commerciali.

E' tuttavia evidente che il superamento dell'Irap, così come la riforma dell'Irpef richiedono un approccio culturale e politico opposto a quello perseguito negli ultimi anni, fondato sulla stabilizzazione del sistema vigente attraverso il contrasto all' evasione. Occorre ribaltarne la logica riducendo la convenienza ad evadere , attraverso la riforma delle imposte

sui redditi personali e di impresa, per favorire l'emersione di una quota crescente di economia irregolare. Una riforma che rimetta in moto lo sviluppo anziché paralizzare l'economia con una politica tributaria cieca, inutilmente aggressiva per tutta la platea dei contribuenti, i cui esiti purtroppo sono davanti ai nostri occhi.

10. *Conclusioni*

Nelle pagine precedenti ho cercato di offrire una serie di elementi per analizzare alcuni degli aspetti più significativi della crisi fiscale in cui l'Italia è immersa, in modo da evidenziarne i fattori di maggiore criticità nei riflessi economici e nelle cause, che hanno sempre un comune denominatore giuridico.

Sotto questo profilo la crisi attuale si distingue profondamente da quella del 1992. Venti anni or sono le condizioni di instabilità della nostra finanza pubblica non erano sicuramente migliori delle attuali. (Il deficit di bilancio era da anni stabilmente a due cifre) Tuttavia mentre all'inizio degli anni 90 lo squilibrio della finanza pubblica era stato determinato da un eccesso di spesa finanziata in debito, cui corrispondeva un sistema tributario che offriva ampi margini per aumentare il gettito, la crisi fiscale del 2012 presenta aspetti radicalmente diversi.

Nel definirla ho parlato di crisi dello Stato fiscale perché negli ultimi anni, in assenza di qualcosa che lontanamente potesse somigliare ad una politica tributaria, in Italia i Governi hanno utilizzato la crisi per avviare una politica di incremento indiscriminato delle imposte, concentrata su una platea di contribuenti la più estesa possibile, accompagnata da una sempre più evidente compressione dei diritti dei contribuenti, costituzionalmente protetti.

Una vera e propria crisi dello Stato fiscale, cioè di uno Stato che non sembra avere altro obiettivo che quello di aumentare i tributi: a prescindere dai profili distributivi e dai connessi effetti economici. In buona sostanza si è assistito, tra il 2011 e il 2012 ad una crisi fiscale che non ha precedenti e non trova riscontro in nessun altro paese ad elevato sviluppo. Basta andare alla Spagna che con una disoccupazione 2,3 volte superiore a quella italiana, un crollo drammatico del mercato immobiliare, ed una grave crisi del sistema bancario che ha richiesto fin qui aiuti pubblici per oltre 100 miliardi di euro, registrerà nel 2012 un calo del Pil pari a circa la metà di quello italiano.

Una prima considerazione investe direttamente i profili istituzionali e si riferisce sia allo svuotamento della riserva di legge, che ha reso libero il Governo da qualsiasi forma di controllo; sia alla stessa natura del Governo, in cui al profilo tecnico che emerge in pieno

nell'uso spregiudicato di strumenti giuridici per realizzare obiettivi contingenti, nel più evidente disprezzo dei diritti dei singoli, e dei principi costituzionali, si affianca una caratterizzazione più politica, tipica di Governi di transizione.

Il quadro che ne emerge è tutt'altro che lusinghiero. Certo l'immagine internazionale del Governo italiano appare indubbiamente migliorata. (Ci voleva poco !!) Ma dal punto di vista della tutela degli interessi nazionali il ruolo svolto dal Governo Monti in Europa è stato tutto sommato marginale. La riduzione delle tensioni intorno al nostro debito pubblico, ha coinciso con la previsione da parte dell'Istat di una recessione nel 2012 del 2,6%. È stata cioè conseguenza della nuova politica della BCE, sulla quale l'incidenza del nostro Paese, a parte l'autorevolezza del Governatore Draghi, non è sicuramente determinante.

Al contrario i dati sulla politica tributaria e sui suoi effetti economico sociali, evidenziano una miscela di approssimazione, incompetenza, condizionamenti politici ed ideologici, mancata considerazione degli effetti economici e distributivi delle misure adottate, assoluta indifferenza ai diritti dei cittadini contribuenti, che provoca sconcerto. Il tutto in un quadro istituzionale marcato da una sempre più evidente marginalizzazione del Parlamento e dall'eclissi del diritto, la chiave di lettura di una crisi altrimenti incomprensibile.

Anche da quest'angolo visuale il diritto tributario o meglio la sua eclissi gioca un ruolo di particolare rilievo. Negli ultimi mesi ci si è divisi in dottrina sul ruolo del principio di capacità contributiva e sui limiti della sua funzione garantista; da un lato si è riaffermato il ruolo redistributivo insito nel principio stesso, mentre da un altro punto di vista se ne è indicato il limite nella tutela dei diritti proprietari. Non ci siamo accorti che nel frattempo, la disarticolazione del principio di unità del sistema finanziario, alimentata da una lettura interessata, tuttavia destituita di ogni fondamento del principio, accantonato alla luce del federalismo fiscale, ha consentito ai Governi che si sono succeduti negli ultimi due anni di adottare una serie di aumenti di imposte a pioggia, senza alcun collegamento con la capacità contributiva, fortemente regressivi.

Un aumento della pressione tributaria che, in assenza di qualsiasi coordinamento e attenzione agli effetti distributivi delle misure assunte, ha alimentato una recessione i cui effetti contrastano visibilmente con gli obiettivi distributivi che caratterizzano nel nostro ordinamento costituzionale l'attività finanziaria, e che si riassumono nel principio di unità del sistema finanziario.

Un principio che rappresenta il crocevia di delicati equilibri costituzionali che coinvolgono sia il Governo, impegnato a realizzare attraverso l'attività finanziaria il proprio

indirizzo politico; sia il Parlamento che svolge in questo campo un ruolo decisivo, al tempo stesso decisionale, di garanzia, di controllo. Rispetto alla crisi odierna il recupero del ruolo del Parlamento rappresenta la premessa per rivitalizzare il principio di unità del sistema finanziario; la pietra d'angolo su cui costruire un nuovo equilibrio di finanza pubblica fondato sulla ripresa dello sviluppo.

Un miraggio, rispetto alle cosiddette politiche di rigore avviate da Tremonti e proseguite da Monti che hanno sommerso Italia con una grandine di tasse distribuite alla cieca; una politica tributaria che per ridurre di un punto il disavanzo di bilancio riuscirà in meno di due anni a fare volatilizzare tre punti di Pil e a peggiorare ulteriormente il rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo.

Da ultimo il Governo sta tentando di utilizzare la recessione e la crisi per giustificare gli effetti di una politica tributaria che all'evidenza rappresenta la principale causa della recessione in atto. Una operazione maldestra che, da parte del Presidente del Consiglio richiederebbe, quanto meno nelle dichiarazioni, un po' più di sobrietà.

Una seconda considerazione, riguarda non soltanto il sistema tributario, ma lo investe comunque in pieno; consiste nell'idea sempre più diffusa che in un momento di crisi si possa fare a meno dei principi; che il diritto possa essere reso libero dai vincoli rappresentati dai principi e che possa pertanto essere impiegato per obiettivi contingenti senza alcuna limitazione. Non ci vuol molto a comprendere che l'innesto di questa tendenza in un sistema caratterizzato da una crisi profonda delle istituzioni che ha il suo epicentro nell'istituto parlamentare, rappresenta ben più di un elemento di criticità; costituisce una spia di una deriva pericolosissima, che ha già ridotto le nostre istituzioni democratiche ad un'intelaiatura che appare sempre meno supportata da contenuti. Di qui l'urgenza di una rapida inversione di tendenza.

Una terza riflessione si riferisce alla necessità di una riforma complessiva del sistema tributario che, come una clessidra, scandisca il cambio di passo, ribaltandone la logica ispiratrice rispetto agli interventi che si sono succeduti in campo tributario, senza nessuna logica diversa dall'aumento del gettito, negli ultimi anni. Un approccio innanzitutto culturale che liberi il fisco italiano dall'oppressione di uno statalismo curatore di molti interessi, in cui spicca l'assenza del diritto. Il pieno recupero della responsabilità delle scelte in campo tributario, assegnata dalla Costituzione al Parlamento costituisce la premessa per costruire un sistema tributario basato sul consenso dei cittadini.

Un'ultima conclusiva osservazione riguarda l'insieme delle cause che hanno frenato l'Italia nell'ultimo decennio. Ho evidenziato in queste note il ruolo centrale svolto da una fiscalità senza diritto, avendo chiaro che il fisco rappresenta un po' il catalizzatore, ma non è certo il solo elemento che condiziona la crescita della società italiana. Ho cercato di richiamare i principali fattori di criticità, a partire dalla crisi delle istituzioni e del diritto, perché ritengo che non abbiamo più tempo per inseguire illusioni e miraggi, quali quello rappresentato dall'ubriacatura federalista dell'ultimo decennio; la quale beninteso, non ha nulla a che vedere con la costruzione di un modello di decentramento sostenibile, responsabilizzante. Per il quale è bene dirlo, occorre una nuova riforma costituzionale.

Anche se nel prossimo futuro si dovessero avviare le condizioni per un percorso virtuoso credo si debba in ogni caso evitare di confondere i problemi che oggi la nostra Comunità ha di fronte, che per tanti aspetti ci riporta al 1992, con l'immagine delle difficoltà, degli squilibri e delle distorsioni che caratterizzano l'Italia in questo difficile passaggio storico.

A ben vedere, per dare inizio ad una svolta virtuosa bisogna comprendere che per avviare le riforme non serve soffermarsi sull'immagine più o meno dettagliata che ci può restituire l'Italia oggi; bisogna invece avere la pazienza di rivedere il film dell'Italia negli ultimi trent'anni, analizzando con attenzione le fotografie del nostro album di famiglia. Un esercizio indubbiamente più difficile rispetto all'idea tanto diffusa nei gruppi dominanti (il più delle volte privilegiati all'ombra del settore pubblico), che il problema si risolva aumentando le imposte, fino ad aggiungere un punto di equilibrio (tanto pagano in prevalenza gli altri).

Una prospettiva che non sta in piedi, anche dal punto di vista meccanico: è difficile realizzare un equilibrio stabile moltiplicando le disuguaglianze e gli squilibri. Un indirizzo che va comunque rifiutato innanzitutto dal punto di vista culturale, perché rappresenta una prospettiva che divide, mentre per offrire una speranza concreta alle generazioni più giovani, occorre puntare ad un nuovo equilibrio fondato sul diritto, su cui costruire una prospettiva di crescita unificante per la nostra comunità nazionale.

Una riflessione che ci riguarda da vicino perché ci coinvolge come cittadini, ma ci impegna innanzitutto come studiosi. Dobbiamo semplicemente riappropriarci della questione tributaria, per riportarvi al centro il diritto; una prospettiva certo di non breve periodo, così come l'avvio di una riforma tributaria che per consolidarsi e produrre effetti non effimeri, dovrà accompagnare il nostro Paese per un arco temporale che travalichi quello di una sola legislatura.

Un disegno in cui si ritrovano i valori fondanti della Costituzione repubblicana; che si rispecchiano in misura crescente nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea, che ci ricorda che con il Trattato di Lisbona, il cittadino europeo è il protagonista dell'evoluzione delle istituzioni europee fondate sul diritto. In Italia la ripresa del diritto dipende anche da noi.

BIBLIOGRAFIA RAGIONATA

- ABBAMONTE G. “Interpretazione, proporzionalità e funzione al metro dei principi costituzionali sull'obbligazione tributaria” sta in : Del Derecho de la Hacienda Publica al Derecho ributario, ed. Jovene vol,I° pag.131 e ss. 2011
- ALESINA A. ICHINO A. “L'Italia fatta in casa”, Mondadori ed. 2009
- AMATO M. FANTACCI L. “Come salvare il mercato dal capitalismo” Donzelli ed. 2012
- AMATUCCI F. “Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente”, Rassegna Tributaria n. 2 /2010 pag. 326 e ss.
- AMATUCCI F. “Principi di ragionevolezza ed eguaglianza e capacità contributiva ex art. 3 e:53 ed autonomia tributaria delle regioni” in Quaderni della rivista di diritto tributario numero tre 2009 pagina 63 e ss.
- AMOROSO B. – JESPERSEN J. “L'Europa oltre l'euro”, Lit. edizioni , 2012
- ARTHUIS J. “S.O.S. Finances Publiques”, Calman –Levy ed . 2011
- A: V. “La Réforme Fiscale” Revue de Finances Publiques L:G.D.J. ed .n. 116 novembre 2011
- A.V. “Constitution et équilibre des Finances Publiques, un débat d' avenir”, Revue française de finances publiques n.117 L.G.D.J. ed. n.117
- BATISTONI FERRARA F., Eguaglianza e capacità contributive, in Riv. Dir. Trib. N.2009/6, p.477 e ss.;
- BEGHIN M. “Profili sistematici questione aperte in tema di accertamento ‘sintetico’ e ‘sintetico redditometro’”, RDT 2010 parte I pag. 717
- BEZES PH. SINE A. “Gouverner (par) les finabnces publiques”
- BONOMI A. “Sotto la pelle dello stato”, Feltrinelli ed. 2010
- BORDIGNON M. “L'Europa fatta in casa”, Il Mulino ed. 2012
- CASSESE S. “Il diritto globale” Einaudi ed 2009.
- CASSESE S. “L'Italia: una società senza stato”, Il Mulino ed. 2011
- CORALI E “Federalismo fiscale e costituzione”, Giuffrè ed. 2010
- COURTOIS P. “L'impot de solidarité sur la fortune”, Litec ed. 1989
- DAHRENDORF R. “Quadrare il cerchio”, La Terza ed. 2009

- DAVID C., Deduzione delle spese, evasione fiscale internazionale e diritto comunitario: studio comparativo (Germania, Francia, Regno Unito), in Riv. Dir. Fin. E Sc. Delle Fin., n.2008/1, p88 e ss;
- DE MITA E., Le basi costituzionali del federalismo fiscale, Giuffrè, 2009;
- DI VICO D. FITTIPALDI E. “Profondo Italia” 2004
- GRILLET-PONTON D. “La famille ew le fisc” puf. 1998
- DEL FEDERICO L. “La rilevanza della legge generale sul azione amministrativa in materia tributaria e invalidità degli atti in positivi” R D T 2010 parte I pag. 729 e. ss
- DI PIETRO A. “Il consenso all'imposizione e la sua legge” in Rassegna Tributaria n. 2012 pag.11 e ss.
- DI PIETRO V. “Riforme di governance economica in Italia e in Europa”, IANUA ed. 2011
- FAZZINI E. “Attività economiche e di imposizione fiscale”, Cedam 2005
- FELTRI S. “Il giorno in cui l'euro morì”, Alberti ed. 2011
- FERRARA A. SALERNO G. “Il federalismo fiscale commento alla legge 42 del 2009”, Jovene ed. 2010
- FESTA L. SAPELLI G. “Capitalismi”, Boroli ed. 2009
- FORTIS M. “La crisi mondiale e l'Italia”, Il Mulino 2009
- FORTE F. FELICE F. “Il liberalismo delle regole”, Rubettino ed. 2010n. 3 /2011 p. 697 e ss essersi.
- GALLO F. “Il difficile cammino italiano per un capitalismo moderno: il contributo di persone in alla produzione legislativa in materia fiscale”, Rassegna tributaria
- GALLO F. “Le ragioni del fisco”, Il Mulino 2007
- GIANNULI A. “Uscire dalla crisi è possibile”, Salani ed.2011
- GIOVANNINI A. “Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi” in Rassegna tributaria n. 2011 pag. 609 e ss.
- GIOVANNINI A. “Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento”, Rassegna Tributaria n. 4 /2010 pag.932 e ss.
- GOLDSTEIN A. “BRIC Brasile, Russia, India, Cina alla guida dell'economia globale”, Il Mulino 2011
- GONSARD S. E'TIENNE G. “Le bouclier fiscal” Franel ed. 2008
- IANNELLO N. “La società senza Stato”, Rubettino ed. 2004
- INGRAO G., DL anticrisi e “stretta” sulla normativa CFC. Contrasto agli abusi fiscali o miopia del legislatore?, in Rassegna Tributaria n.1/2010, p.87 e ss;
- IRTI N. “Diritto senza verità”, La Terza ed. 2011
- KRUGMAN P. “Fuori da questa crisi, adesso!” Garzanti ed. 2012
- LANDAIS C. PIKETTY T. SAEZ E. “Per una rivoluzione fiscale”, La Scuola ed. 2011
- LA ROSA S. “Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto”, R.D.T. 2010 parte I pag. 785 e ss.
- LARROUTURU P. “Svegliatevi”, Piemme ed. 2012

- LA SCALA E. A. “Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali”, Giappichelli ed. 2010
- LA TORRE G. “Il grande bluff - il caso Tremonti Tremonti”, Melampo ed 2009
- L' ETAT DE LA FRANCE 2011-2012, La découverte ed. 2011
- L'ITALIA CHE NON CRESCE ed. Ventiquattr'ore 2011
- LOPRESTO F. “Le regole del mercato senza regole”, Pellegrini ed. 2011
- LUCIANI M. “Costituzione, tributi e mercato” in Rassegna Tributaria n. 4 2012 pag. 831 e ss.
- LUPI R. “Le illusioni fiscali” Il Mulino ed.
- LUPI R., Evasione fiscale e diversa rilevabilità della capacità economica, in Rass. Trib., n.6/2007, p.1649;
- Lupi R. “Manuale giuridico di scienza delle finanze” Dike ed. 2012
- MARCHESELLI A. “Lo statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti” in Diritto e Pratica Tributaria 2011 n. 3 pag.521 e ss.
- MAZZAGRECO D “I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente”, Giappichelli ed. 2012 .
- MELDOLESI L. “Il nuovo arriva dal sud” Marsilio ed. 2009
- MELOT N. “Territorialité et mondialité de l' impot” Dalloz ed. 2004
- MORCALDO G. “Una politica economica per la crescita”, Franco Angeli ed. 2007
- MOSCHETTI F. “I principi di giustizia fiscale della costituzione italiana, per “l'ordinamento giuridico in cammino” dell'unione europea”, R.D. 2010 parte I pag. 427 e ss.
- MOSCHETTI F. “Il “principio democratico” su viso allo statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva”, RDT n. 7/8, 2011pag. 731 e ss.
- NANNICINI T. “Non ci resta che crescere”, Università Bocconi editore 2011
- Peillon A. “600 milliards Qui manquent à la France”, Seuil ed.2012
- PERRONE CAPANO R. “Aumentano le imposte, cala il gettito, crolla il Pil: ma per comprendere cosa sta accadendo, è inutile scomodare la afferra” Innovazione e Diritto , n. 2 2012 pag. 5 e ss.
- PERRONE CAPANO R. “La ripresa non drogata dalla spesa pubblica traina il miglioramento dei saldi di bilancio. Ma l'eclissi della politica tributaria frena l'economia ed aggrava gli squilibri territoriali .” Innovazione e Diritto, n. 2, 2011 pag.3 ess.
- PERRONE CAPANO R. “Ridurre le imposte sulle famiglie sulla produzione per consolidare la ripresa; stabilizzare la pressione fiscale dando avvio alla riforma del fisco per accelerare il equilibrio del bilancio; quadratura del cerchio o avvio di un possibile circolo virtuoso?” Innovazione e Diritto n. 2 2010 pag. 1 e ss.
- PERRONE CAPANO R. “La rinuncia a riformare il sistema tributario, sottovalutandone la crisi, per accelerare l'avvio del federalismo fiscale ha amplificato gli effetti della recessione e ora condiziona la ripresa frenandola” Innovazione e Diritto n. 5 2010 pag.1 e ss.

- PERRONE CAPANO R. “Per contrastare con efficacia la recessione occorre approfondire di origini tributarie della scarsa competitività dell'economia italiana” *Innovazione e Diritto* n.2 2009 pag 1 e ss.
- PERRONE CAPANO R. “Il falso mito del contrasto all'evasione come obiettivo di politica tributaria, tra vincoli strutturali dell'ordinamento, riflessi economici delle imposte ed affievolimento dei principi giuridici” *Innovazione e Diritto* “ n. 2 2008 pagina. 1 e ss.
- PERRONE CAPANO R: “ Verso la finanziaria: quando la crescita dell'entrata rincorre la spesa, tra eclissi del Parlamento e sfide della competizione internazionale” *Innovazione e Diritto*, n.4 2007 Pag. 4 e ss.
- PERRONE CAPANO R., *Illusionismo finanziario e crisi della democrazia parlamentare tra aumento della spesa pubblica, crescita dissimulata delle imposte e relativi tesoretti virtuali*, in *Innovazione e diritto*, 6/2007;
- PESOLE D: “Il Salasso”, Lit. edizioni 2012
- PIANTA M. “Nove su 10 perché stiamo (quasi) tutti peggio di 10 anni fa”, *La Terza* ed. 2012
- PIANTAVIGNA P. “Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo”
- PIGNATARO G.M. “ Riequilibrio e rilancio”, 24 ore ed. 2011
- PLAZAS VEGA M. “Il diritto della finanza pubblica e il diritto tributario”, *Jovene*, 2009;
- PROCOPIO M. “L' Improvvisata (e recessiva) manovra di Ferragosto” in *Dir. e Pratica Tributaria* n. 5 , 2011 pag.) 917 e ss.
- PROCOPIO M. “Interventi del Governo Monti sul contenimento della spesa pubblica e sul rilancio economico: alcuni spunti critici” *Diritto e pratica tributaria* 2012 n. 1 pag. 55 e ss.
- QUADRIO CURZIO A., *Le tasse? Il federalismo le farà scendere*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n.5/2009, p.1081;
- RAWLS J. “Una teoria della giustizia”, *Feltrinelli* ed. 2007
- RICOLFI L. “Ostaggi dello Stato”, *Guerini* ed 2008
- RICOLFI L. “La Repubblica delle tasse”, *Rizzoli* 2011
- RIVOSECCHI G. “Il federalismo fiscale giurisprudenza costituzionale è legge 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.” In *R.D.T.* 2010, parte prima pag. 49 e ss.
- RONCAGLIA A. “Economisti che sbagliano”, *La Terza* ed. 2010
- RODRIK D. “La globalizzazione intelligente”, *La Terza* ed. 2011
- SALIN P. “Ritornare al capitalismo per evitare la crisi”, *Rubettino* ed. 2011
- SALVADORI M. L. “Democrazie senza democrazia”, *La Terza* ed. 2011
- SALVADORI M. L. “L'Italia e i suoi tre stati”, *La Terza* ed. 2011
- SALVINI L. –MELIS G. “Financial crisis and single market”, *Discendo agitur* ed. 2012
- SANTORO A. “L'evasione fiscale quanto, come e perché”, *Il Mulino* 2010
- SAPELLI G. “La democrazia trasformata”, *Mondadori* ed. 2007

- SCABROSETTI S. “Democrazia, crescita e redistribuzione: lo stato dell'arte”, Riv. Dir. Fin. 2010, n1, I pag 28 e ss.
- SCOTTI V. “L'Italia corta” Data news ed. 2010
- SGRITTA G. “Dentro la crisi-povertà e processi di impoverimento in tre aree metropolitane”, Franco Angeli ed. 2010
- STIGLIZ J. “Il ruolo economico dello Stato”, Il Mulino 1989
- STIGLIZ J., SEN A., FITOUSSIJ.P. “La misura sbagliata delle nostre vite”, Etas ed. 2010
- TRIGILIA C. “Non c'è Nord senza sud”, Il Mulino 2012
- TODOROV T. “I nemici intimi della democrazia”, Garzanti ed. 2012
- TURCHI A. “Coscienti evasori - problemi e prospettive dell'obiezione fiscale”, Franco angeli 2011
- URBINATI N. “Liberi e uguali”, La terza ed. 2011
- URICCHIO A. “Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali”, Cacucci ed. 2010
- VERSIGLIONI M. “Prova e studi di settore”, Giuffrè, 2007
- VILLANI M. “Quando il leasing non vuol dire “abuso” ” in RDT , n. 6 2011 parte IV pag. 147 e ss.
- VILLANI M. “Trap: spunti ricostruttivi di un percorso indefinito” in Innovazione e Diritto, 2012, n. 2 pag.
- VILLANI M. “L'abuso del diritto: incomprendione o incertezza delle scelte di fondo” in RDT n. 5, 2012 parte IV pag.
- VITALETTI G. “Principi fiscali ed economia globale” in Ri101 e ss.nmrv. Dir. Fin. 2010 n. 2 , I, pag. 117 e ss.
- ZINGALES L. “Manifesto capitalista”, Rizzoli 2012

Crisi del settore pubblico e pubblico impiego

di Raffaello Capunzo

ABSTRACT

Efficiency, economy and productivity are the criteria enshrined in the Constitution, which should always guide the administrative action and were the objective as those of the privatization of the public sector.

The reform has failed spectacularly: the reasons are to be found in the "maladministration", which, as to the field of public employment, has produced very marked consequences for accidents on the basic rights of its staff.

From one hand, local councils, although they have inside of officials in possession of all the requirements for access to senior management, have abused the instrument, exceptional and extraordinary, of executive positions and on the other, have failed to implement the statutory provisions that well before the Legislative Decree no. n. 165/2001, had established the Vicedirigenza.

Such abuses and omissions have contributed, in an incisive manner, on the crisis of the public sector, which is part of the more general economic crisis state obstacle to the process of European integration.

SOMMARIO: 1. La crisi del settore pubblico - 2. Il fallimento della contrattazione collettiva nel pubblico impiego - 3. La dirigenza e l'attribuzione di incarichi dirigenziali: il rapporto tra politica e amministrazione - 4. La vicedirigenza - 5. Conclusioni.

1. La crisi del settore pubblico

Uno degli obiettivi nonché degli obblighi primari dello Stato e delle Amministrazioni pubbliche, strettamente connesso a quello di risanamento del fisco, è la razionalizzazione e la riduzione della spesa pubblica¹ la cui fonte si rinviene, oltre che nella necessità di far fronte al risanamento finanziario (a causa dell'enorme deficit che, da tempo, affligge il settore pubblico italiano²), nei Trattati internazionali, nonché, nei principi costituzionali ed in quelli generali dell'attività amministrativa di cui alla L. n. 241/1990.

¹ La spesa pubblica è l'insieme dei mezzi monetari che lo Stato e gli altri enti pubblici erogano per il raggiungimento dei fini di pubblico interesse. R. PEREZ, *La finanza pubblica*, in *Dizionario di Diritto pubblico*, a cura di S. Cassese, vol. III, Giuffrè, Milano, 2006, 2506; P. CASSESE, *Controllo della spesa pubblica e direzione dell'amministrazione* in *Studi in onore di Giuseppe Chiarelli*, Milano, Giuffrè, 1973, 307 ss.; ID., *Espansione e controllo della spesa pubblica: aspetti istituzionali*, in *Il Mulino*, 1983, 371 ss..

² Sin dalla seconda metà degli anni '80 si era registrata, non diversamente a quanto oggi accade, nel nostro paese, una profonda crisi del settore pubblico, ostacolo al processo di integrazione europea.

Di qui, la necessità di predisporre interventi miranti a tenere sotto controllo la spesa pubblica attraverso il monitoraggio dei costi dei servizi, l'omogeneizzazione dei bilanci degli Enti locali a quelli dello Stato, la

Il Trattato di Roma del 1957 e quello di Maastricht del 1992 hanno sancito l'obiettivo di una "finanza sana" quale principio cardine della politica comunitaria.

In particolare, il Trattato di Maastricht, stabilendo il rapporto tra disavanzo e PIL (prodotto interno lordo), che non deve superare il sessanta per cento, prescrive il divieto di disavanzi pubblici eccessivi per cui è richiesta una gestione della cosa pubblica improntata

necessità del passaggio da una finanza "derivata" e, dunque, da un sistema caratterizzato dallo Stato quale unico impositore, ad una finanza "decentrata" con il conferimento agli Enti locali di autonomia impositiva e gestionale. (G. Farneti, *Ragioneria pubblica*, Franco Angeli, Milano 2004 e G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini 2002; A. Properzi *Contabilità e bilanci degli enti locali*, Il Sole 24 Ore, Milano 1998).

Furono, perciò, stabilite, con la L. 23 Agosto 1988, n. 362, nuove norme in materia di bilancio e contabilità di Stato che introdussero il Documento di programmazione economico – finanziaria (Dpf), con lo scopo di definire gli obiettivi macroeconomici e strategici nei diversi settori di intervento dello Stato, nonché di fissare i criteri e i parametri che avrebbero orientato la formazione del bilancio annuale e pluriennale e della legge finanziaria e i provvedimenti collegati, con i quali definire gli interventi settoriali per tradurre la manovra di finanza pubblica sul piano legislativo e contabile e far sì che le entrate e le spese del bilancio si collegassero agli obiettivi di politica economica.

Fece seguito, negli anni '90, anche a causa dei problemi che l'ingresso nell'Unione Europea aveva generato e nella prospettiva di rendere più efficiente il settore pubblico, il processo di "aziendalizzazione" della Pubblica Amministrazione con due nuove leggi: la legge 3 aprile 1997, n. 94 e il D.lgs 7 agosto 1997, n. 279, che introdussero la distinzione tra responsabilità politica e gestionale, stabilirono che il bilancio di previsione fosse articolato in bilancio politico e bilancio gestionale ed introdussero la contabilità analitica o gestionale così che i costi di gestione fossero monitorati (Franco Rubino, *Il processo di aziendalizzazione e il sistema dei controlli nelle istituzioni scolastiche*, Franco Angeli editore, 2007).

Per le Regioni, i principi della contabilità di Stato furono attuati con la L. 25 giugno 1999, n. 208 recante "*Disposizioni in materia finanziaria e contabile*" (L. Giovannelli, *Modelli contabili e bilancio di uno Stato che cambia*, Giuffrè, Milano, 2000, L. Bartolacci, *Gestione, programmazione e controllo nell'azienda dello Stato*, Giappichelli, Torino, 2000; L. Giovannelli, *I modelli contabili pubblici nel processo di integrazione europea*, Giuffrè 2006) mentre l'obiettivo della trasparenza nell'impiego dei fondi pubblici venne perseguito con legge 27/12/2006 (legge finanziaria per il 2007), con l'attribuzione ad una Commissione tecnica del compito di predisporre una diversa struttura del bilancio decisionale dello Stato.

I successivi interventi legislativi puntarono sulla riforma del modello gestionale degli Enti locali con la modifica del sistema di tenuta della contabilità: la legge 142 /1990 "*Ordinamento delle autonomie locali*", la quale dispose che i risultati di gestione degli enti locali dovevano essere rilevati anche mediante contabilità economica, introdusse il collegio dei revisori con il compito di controllare non solo la regolarità contabile, ma anche l'economicità e l'efficienza della gestione dell'ente e definì il sistema dei controlli sugli atti dell'ente e sono state puntualizzate le regole dell'attività negoziale; la L. n. 241/1990, con la fissazione di principi cardine dell'azione amministrativa; il D.lgs 29/1993, che separò *le funzioni di indirizzo e di controllo* che vennero affidate all'organo politico di governo (il consiglio comunale, provinciale, regionale) e *le funzioni di gestione, affidate all'organo amministrativo o dirigenziale* (i dirigenti, responsabili di aree funzionali ben identificate) e introdusse il controllo di gestione sulle amministrazioni pubbliche, controllo definito "*interno*", in grado di consentire la verifica dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità dell'azione compiuta dalla pubblica amministrazione; il D.lgs 77/1995 "*Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*", il quale introdusse il controllo di gestione e quindi, la una contabilità analitica o gestionale, stabilì la predisposizione del Piano Esecutivo di Gestione (PEG), la redazione, in sede di rendicontazione del Conto economico e la ristrutturazione del bilancio attraverso l'introduzione di una classificazione delle entrate e delle spese funzionale alla redazione del Conto economico così da agevolare il passaggio dalle rilevazioni finanziarie alle rilevazioni di costi e proventi in termini di competenza economica; il D.lgs 77/1995, che rese obbligatoria la redazione del Conto economico, da effettuarsi con il sistema di contabilità ritenuto più idoneo alle esigenze organizzative e gestionali dell'ente. (C. Manacorda, *Contabilità pubblica*, Giappichelli, Torino 2001; M. Bellesia, *Manuale di contabilità per gli enti locali*, ANCI, 2001; L. Cavallini Cadeddu, C.E. Gallo, M. Giusti, G. Ladu, M.V: Lupò Avagliano, "*Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli, Torino 2004).

all'efficienza ed una maggiore attenzione ai criteri economici necessari da seguire per l'acquisto dei beni e servizi indispensabili per il funzionamento della P.A., con la conseguenza che il legislatore deve attenersi ai principi di parità di concorrenza e massima apertura al mercato comunitario.

Anche a livello comunitario, dunque, si afferma quanto consacrato nell'art. 97 della nostra Carta Costituzionale e prescritto dall'art. 1 della L. n. 241/1990, vale a dire che l'attività dello Stato e quella delle Pubbliche Amministrazioni deve essere sempre improntata all'efficienza, all'economicità ed alla buona amministrazione, principi questi i quali impongono il raggiungimento degli obiettivi pubblici con il minor sacrificio possibile in termini di spesa.

La materia è, inoltre disciplinata da altre norme costituzionali: l'art. 81, che sancisce il principio di copertura finanziaria, l'art. 117, comma terzo, , in tema di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica e l'art. 119, che prevede il principio di autonomia finanziaria.

Sulle questioni a queste norme inerenti si è pronunciata la Corte Costituzionale, che, con due recentissime pronunce, ha affrontato il tema della copertura finanziaria delle leggi regionali (Sentenze n. 70/2012 e 115/2012)³

Nella sentenza n. 70/2012, la Corte Costituzionale affronta il problema delle regole del sistema contabile e dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, i quali impongono, affinché si realizzi la tutela degli equilibri di bilancio, che la legislazione regionale si attenga ai precetti consacrati dall'art. 81, comma 4, della Costituzione e dichiara che non è conforme ai precetti dell'art. 81, comma 4, della Cost. realizzare il pareggio di bilancio in sede preventiva attraverso la contabilizzazione di un avanzo di amministrazione

³ Corte Costituzionale sentenza n. 70/2012: *“Non è infatti conforme ai precetti dell'art. 81, quarto comma, Cost. realizzare il pareggio di bilancio in sede preventiva attraverso la contabilizzazione di un avanzo di amministrazione non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del bilancio consuntivo dell'esercizio precedente. Neppure l'effetto delle nuove norme regionali sulle disposizioni impugnate è riuscito a sanare il vizio originario. Le norme modificative dei commi 7 e 8 hanno ridotto gli stanziamenti iniziali coperti con l'avanzo di amministrazione: quindi hanno diminuito l'entità complessiva delle poste prive di copertura, lasciando tuttavia inalterato il problema che ha dato luogo all'impugnazione del Presidente del Consiglio dei ministri”*.

Corte Costituzionale sentenza n. 115/2012: *Il rispetto del precetto costituzionale fissato dall'art. 81, comma 4, della Cost. comporta “l'onere di provare la copertura delle spese conseguenti all'adozione di una legge, ogniqualvolta in essa siano previsti – ancorché sotto forma di riorganizzazione delle strutture esistenti – nuovi servizi e nuove dotazioni di risorse umane e tecniche (sentenza n. 141 del 2010). Come è stato già affermato da questa Corte, non «si può assumere che mancando nella legge ogni indicazione della così detta “copertura”, cioè dei mezzi per far fronte alla nuova o maggiore spesa, si debba per questo solo fatto presumere che la legge non implichi nessun onere o nessun maggiore onere. La mancanza o l'esistenza di un onere si desume dall'oggetto della legge e dal contenuto di essa» (sentenza n. 30 del 1959)”*.

non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del bilancio consuntivo dell'esercizio precedente.

Il tema è ripreso, a distanza di qualche mese, nella sentenza n. 115/2012, contenente la definizione di “equilibrio di bilancio”, il quale non si realizza soltanto attraverso il rispetto del meccanismo autorizzatorio della spesa, che viene salvaguardato dal limite dello stanziamento di bilancio, ma anche mediante la preventiva quantificazione e copertura degli oneri derivanti da nuove disposizioni e, dunque, attraverso l'indicazione dei mezzi finanziari nelle distinte leggi di spesa.

Proprio a causa della di questa, sempre più grave⁴, situazione di emergenza e della conseguente crisi del settore pubblico si sono susseguiti vari interventi legislativi, tutti volti al risanamento dei bilanci pubblici ed all'integrazione del nostro Paese nell'ambito comunitario.

I più significativi interventi in tal senso sono:

1) il D.L. 13 Maggio n. 70 (cd. Decreto sviluppo), convertito nella L. 12 luglio 2011, n. 106, il quale, ritenuta la straordinaria necessità ed urgenza, ha emanato disposizioni finalizzate alla promozione dello sviluppo economico e della competitività del paese, anche mediante l'adozione di misure volte alla semplificazione dei procedimenti amministrativi concernenti, in particolare, la disciplina dei contratti pubblici, dell'attività edilizia e di quella fiscale;

2) la L. 4 Aprile 2012 n. 35, contenente disposizioni in materia di semplificazioni, che, introducendo diverse novità quali la comunicazione alla Corte dei Conti delle decisioni in materia di silenzio inadempiuto, divenute cosa giudicata, con la conseguente responsabilità disciplinare e amministrativo-contabile dei dipendenti (dirigenti o funzionari) cui sia imputabile la mancata o tardiva emanazione del provvedimento amministrativo, l'individuazione della figura del superdirigente con il compito di fornire al cittadino una “tutela alternativa” a quella giurisdizionale attraverso l'adozione del provvedimento in un termine ridotto alla metà rispetto a quello che l'ufficio aveva per la sua emanazione, la

⁴ Nel prosieguo del lavoro, si spiegherà che gran parte delle responsabilità della crisi del settore pubblico è da attribuirsi alle “cattive” scelte delle Amministrazioni, che, sovente, in violazione di leggi e di tutti i fondamentali principi che dovrebbero sempre contrassegnare l'agere amministrativo, non hanno utilizzato gli strumenti a loro disposizione e sono ricorsi a macchinosi artifici per perseguire obiettivi che sarebbe stato più semplice e certamente più fruttuoso realizzare con gli strumenti per essi apprestati dal legislatore.

Ci si riferisce alla materia del pubblico impiego.

Di ciò si dirà dettagliatamente in seguito.

prescrizione della dicitura che l'atto è stato emanato in ritardo in ogni provvedimento tardivamente adottato⁵;

3) il D.L. 6 luglio 2012 n.95 convertito dalla legge 7 agosto 2012 n.135, in tema di Spending Review⁶, recante Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini, cd. Spending Review bis, seguito del primo provvedimento sulla revisione della spesa pubblica, il Decreto Legge 7 maggio 2012, n. 52 (convertito con modifiche dalla Legge di conversione 6 luglio 2012, n. 94), contenente una serie di disposizioni che introducono “tagli” in diversi settori come quelli relativi alla riduzione della spesa per l'acquisto di beni e servizi e trasparenza delle procedure, alla riduzione delle dotazioni organiche delle pubbliche amministrazioni, alla razionalizzazione del patrimonio pubblico e riduzione dei costi per locazioni passive, alla riduzione di spese, messa in liquidazione e privatizzazione di società pubbliche, riduzione di spese delle pubbliche amministrazioni.

Nelle pagine che seguiranno, per ciò che attiene alla nostra ricerca, si dimostrerà che la situazione di emergenza in cui versa il settore del pubblico impiego, particolarmente per ciò che attiene alla Dirigenza e alla Vicedirigenza, è una conseguenza della “cattiva” gestione da parte delle Amministrazioni, che ha condotto ad un'inefficiente organizzazione del Pubblico Impiego, con tutte le inevitabili conseguenze negative che ne scaturiscono.

2. Il fallimento della contrattazione collettiva nel pubblico impiego

La contrattazione collettiva nasce dalla privatizzazione⁷ del pubblico impiego, che, articolata in vari passaggi e culminata con il D.lgs. n. 165/2001, è stata introdotta, agli inizi

⁵ Secondo la nostra opinione, il provvedimento mancante dell'indicazione riguardante il ritardo nella sua adozione non sarebbe annullabile ma affetto da mera irregolarità. E' pur vero che l'omissione integra violazione di legge – ed in tal senso, la forma di invalidità applicabile sarebbe l'annullabilità ma è anche vero che l'inclusione o meno di quell'indicazione nel corpo del provvedimento non ne cambia, in alcun modo, la sostanza, cosicché si ritiene che esso sarebbe meramente irregolare.

⁶ La spending review, letteralmente “revisione di spesa”, è un processo tendente a monitorare i vari capitoli della spesa pubblica al fine di ottimizzare le risorse finanziarie disponibili, modificando le voci di spesa che comportano dispersioni di denaro ed a conseguire, in tal modo, l'efficienza del settore pubblico, introdotto in Italia a partire del 2007 sul modello inglese della “spending review” e della “comprehensive spending review”, che sono i due tipi attraverso i quali si realizza la riduzione della spesa pubblica nel sistema anglosassone (Ernesto Raj Peshkov-chow, Spending Review 2010, Cm7942, 2010).

Sempre più spesso, il legislatore italiano è ricorso a questo strumento allo scopo di razionalizzare la spesa pubblica, con la previsione di tagli alle spese della sanità, del taglio delle Provincie e, per conseguenza, della “ridefinizione del perimetro di azione e della geografia istituzionale delle pubbliche amministrazioni”, che avrebbe richiesto la previa attuazione della riforma federalista, in gran parte, fermatasi.

Così attuata la spending review finisce per rivelarsi “una riforma non democratica dello Stato” (Alessandro Volpi, Università di Pisa in http://www.altreconomia.it/site/fr_contenuto_detail.php?intId=354

⁷ La privatizzazione è stata definita “parola magica che riassume in sé almeno tre termini altrettanto fascinosi, quali “contrattualizzazione”, “civilizzazione” sostanziale e processuale del rapporto di lavoro, “strumentazione gestionale” di

degli anni '90, per risolvere i problemi che si erano presentati, nel corso degli anni '80, allorché si prese coscienza del fatto che l'impiego pubblico non era in grado di eguagliare gli *standards* di efficienza e di produttività, che l'imprenditoria privata era capace di raggiungere⁸.

Per fare ciò si richiedeva che la Pubblica Amministrazione non fosse più vista nella sua tradizionale funzione autoritativa ma come ente erogatore di servizi a favore della collettività: si richiedeva un'innovazione profonda della disciplina sostanziale e processuale del settore, che, nel pieno rispetto dell'interesse collettivo, ragion d'essere della P.A., prescrivesse diverse forme di organizzazione delle risorse umane e del rapporto con i dipendenti⁹.

Nel D.P.R. 30 giugno 1957, n.3, il T.U. sugli impiegati civili dello Stato, il rapporto di pubblico impiego era tenuto nettamente distinto da quello privato dal quale si distingueva per la costituzione del rapporto con atto unilaterale della Pubblica Amministrazione, il

personale ed apparati ispirata ai metodi ed ai criteri dell'imprenditore privato (art. 5, co. 2, d. lgs. n. 29 del 1993)" (Armando Pozzi, Presidente del TRGA di Trento, La contrattazione collettiva nel pubblico impiego tra illusioni e delusioni. Dalla legge 421/1992 al d.l. n. 138/2011, in www.giustizia-amministrativa.it) e, proprio perché "parola magica", si è rivelata "illusoria". Sempre più spesso, il legislatore italiano è ricorso a questo strumento allo scopo di razionalizzare la spesa pubblica, con la previsione di tagli alle spese della sanità, del taglio delle Province e, per conseguenza, della "ridefinizione del perimetro di azione e della geografia istituzionale delle pubbliche amministrazioni", che avrebbe richiesto la previa attuazione della riforma federalista, in gran parte, fermatasi.

Così attuata la spending review finisce per rivelarsi "una riforma non democratica dello Stato" (Alessandro Volpi, Università di Pisa in http://www.altreconomia.it/site/fr_contenuto_detail.php?intId=3545).

⁸ Per il confronto tra dirigente pubblico e privato, ved. R. Capunzo, Brevi note in tema di vice-dirigenza nell'ambito della riforma della dirigenza pubblica, in Scritti in onore di Giuseppe Palma, Giappichelli editore, 2012, pagg. 903-904, che sottolinea come il dirigente pubblico sia, prima di tutto, un dipendente pubblico che svolge una determinata "mansione" per un certo lasso di tempo e che, quindi, la figura del dirigente pubblico, sebbene caratterizzata dall'importante aspetto del cd. *intuitus personae*, non è un rapporto in toto fiduciario.

⁹ Il rapporto di pubblico impiego, il cui fondamento si rinviene nella Costituzione (artt. 54, 97 e 98) è un rapporto di lavoro subordinato in virtù del quale un soggetto, funzionario, impiegato od operaio, s'impegna professionalmente e continuativamente a prestare la propria attività alle dipendenze e per le finalità di un'amministrazione pubblica verso il pagamento di una determinata retribuzione (P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, Giuffrè, 1999, p. 109), le cui caratteristiche furono individuate dalla Sezione Unite della Corte di Cassazione, nella sentenza n. 618 del 17/2/1975, nella natura pubblica dell'ente datore di lavoro, nella correlazione dei compiti affidati al dipendente con i fini istituzionali dell'Ente (in seguito, la Cass. ritenne sufficiente che l'attività si svolgesse nell'ambito di una struttura pubblica, *Cass.*, 5-12-1980 n. 6333), nella continuità della prestazione lavorativa, nella predeterminazione della retribuzione o comunque predeterminabilità in base a criteri oggettivi di calcolo e nella professionalità, non essendo decisiva per la cui costituzione, secondo un successivo orientamento giurisprudenziale (*Cass.*, *Sez. Un.*, 21-6-1995, n. 7014), la qualificazione giuridica del rapporto indicata nell'atto di assunzione (atto formale di nomina e contratto individuale di lavoro dopo la privatizzazione), richiedendosi che risultasse in modo non equivoco la volontà della P.A. di inserire il lavoratore in modo effettivo e stabile nella propria struttura organizzativa. S. Cassese, Istituzioni di diritto amministrativo, Giuffrè, 2009; M. P. Chiti, R. Ursi, La dirigenza pubblica: analisi e prospettive, Giappichelli, 2008; F. Merloni, Dirigenza pubblica e amministrazione imparziale. Il modello italiano in Europa, Il Mulino, 2006; DI GESU' - MARICA - MONTANARI, *Il rapporto di pubblico impiego*, 2000, pag. 13.

decreto di nomina, la competenza esclusiva del Giudice Amministrativo per le controversie attinenti al rapporto di lavoro, la regolazione di tutte le fasi del rapporto di lavoro degli uffici, attraverso atti unilaterali ed autoritativi della Pubblica Amministrazione.

Una prima forma di avvicinamento del rapporto di lavoro pubblico a quello privato vi fu con la Legge quadro sul pubblico impiego, L. 29 Marzo 1983, n. 83, con l'introduzione del principio di contrattualizzazione del pubblico impiego, destinato a disciplinare gli aspetti del pubblico impiego non soggetti alla riserva di legge e gli atti unilaterali della P.A., e con fissazione di importanti principi quali l'efficienza nel settore pubblico, la perequazione e la trasparenza del trattamento economico, il riassetto dei profili professionali¹⁰

L'innovazione si ebbe un decennio più tardi, con la legge 23 ottobre 1992, n. 421 e con il Decreto Legislativo 3 febbraio 1993, n.29, che estesero le norme del diritto privato al rapporto di lavoro pubblico, spostando la relativa disciplina dall'ambito amministrativo a quello privatistico, sancirono la piena applicazione della disciplina della contrattazione collettiva ed attribuirono al Datore di lavoro pubblico gli stessi poteri di gestione del rapporto propri del Datore di lavoro privato e culminò con il citato D.lgs. n. 165/2001, contenente le norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche, equiparato a quello privato sotto diversi profili che attengono principalmente all'ampliamento norme della contrattazione collettiva e alla semplificazione della relativa procedura con la previsione di un apposito organo, l'ARAN, delegato a rappresentare la Pubblica Amministrazione nella contrattazione collettiva, alla fruizione piena dei diritti sindacali previsti dal Titolo III dello Statuto dei Lavoratori, la legge 300 del 1970, che trova applicazione in tutte le Pubbliche Amministrazioni indipendentemente dal numero di dipendenti, al riallineamento della disciplina del rapporto di lavoro dei dipendenti pubblici a quella privatistica sotto il profilo della mobilità individuale e collettiva, alla devoluzione del contenzioso in materia al Giudice Ordinario, in funzione di Giudice del Lavoro, con la sola eccezione di quello attinente alla procedure concorsuali e di quello relativo ai rapporti di lavoro sottratti alla c.d. privatizzazione, ed alla disciplina della

¹⁰ Stante il vincolo costituzionale sancito dall'art. 97 della Costituzione, la privatizzazione del rapporto di pubblico impiego era l'unica via percorribile per avvicinare il lavoro pubblico a quello privato e conseguire, così, gli obiettivi di efficienza e di economicità, che il legislatore si era prefisso. Con la n. 421 del 23 ottobre 1992, fu data delega al Governo ad emanare entro 90 giorni dalla data della sua entrata in vigore, uno o più decreti legislativi per la razionalizzazione ed il controllo della spesa per il settore del pubblico impiego. Forti critiche al disegno di legge, poi, convertito nella L. 29 Marzo 1983, n. 83, introdusse un "*primo riparto di competenza tra legge e contrattazione*" (Francesco Caringella, Corso di diritto amministrativo. Profili sostanziali e processuali, Giuffrè, 2011), con la riserva di legge delle materie ritenute strategiche, demandandosi le altre, prevalentemente attinenti alla disciplina degli aspetti economici del rapporto, alla contrattazione collettiva. Gianclaudio Di Festa, Contabilità degli enti locali e contrattualistica pubblica, Giuffrè, 2012.

Dirigenza Pubblica ispirata a criteri di managerialità ed assoggettata a controlli volti a verificare che l'attività dei Dirigenti non sia più misurata soltanto in relazione ai parametri della legalità ma anche dal punto di vista della rispondenza dei risultati effettivamente conseguiti rispetto agli obiettivi programmati.

Veniva, così, attuata la privatizzazione del pubblico impiego, la quale avrebbe dovuto assicurare efficienza, economicità e produttività ma che, sin da subito, ha mostrato tutte le sue criticità sotto vari aspetti, ivi compreso sotto quello del riparto di giurisdizione, cosicché, può ben dirsi che essa si è rivelata fallimentare.

Una prima causa della cattiva riuscita della riforma risiede nell'incertezza che il legislatore ha manifestato¹¹ in ordine alle categorie da privatizzare.

Infatti, in un primo momento, dalla contrattualizzazione fu esclusa, a causa del suo ruolo "parapolitico", l'alta Dirigenza, scelta condivisa dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 313 del 25 luglio 1996, poi, cancellata dalla L. Bassanini n. 59/1997, che privatizzò l'intero settore della gerarchia di vertice; ma, le deficienze del sistema sono molteplici:

1) l'incompletezza dell'innovazione, che investe i lavoratori ma non il datore di lavoro che, in quanto soggetto di diritto pubblico, è tenuto al rispetto dei precetti costituzionali ed, in particolare, gli artt. 54, 97 e 98 Cost.;

2) l'inadeguatezza a raggiungere l'obiettivo del contenimento della spesa per il personale: lo dimostrano vari interventi legislativi tra cui l'art. 60, comma 5, del d. lgs. n. 29/1993, che aveva previsto in capo ai servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato, eventualmente in coordinamento anche con altri analoghi servizi, un ampio e penetrante potere di valutazione e verifica delle spese, con particolare riferimento agli oneri dei contratti collettivi nazionali e decentrati, nonché di denuncia alla Corte dei conti delle irregolarità riscontrate;

3) le difficoltà connesse al riparto di giurisdizione¹²;

¹¹ Armando Pozzi, Presidente del TRGA di Trento, La contrattazione collettiva nel pubblico impiego tra illusioni e delusioni. Dalla legge 421/1992 al d.l. n. 138/2011, op. cit.

¹² L'art. 63 del D.Lgs. n. 165/2001 assegna al Giudice ordinario la giurisdizione generale per tutte le controversie relative ai rapporti di lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni e, in particolare, l'assunzione al lavoro, l'indennità di fine rapporto, il conferimento e la revoca degli incarichi dirigenziali e la responsabilità dirigenziale, le controversie relative ai comportamenti antisindacali, alla contrattazione collettiva promosse dall'ARAN, dalla P.A. o dalle organizzazioni sindacali, nonché le controversie aventi ad oggetto le indennità di fine rapporto, qualunque ne sia la denominazione e la modalità di corresponsione. Al giudice amministrativo è, invece, riservata la giurisdizione sulle procedure di ammissione al rapporto di lavoro (concorsi), trattandosi di atti che evidentemente conservano natura pubblicistica in quanto antecedenti alla costituzione del rapporto e, quindi, non influenzati dalla sua privatizzazione (oltre alla giurisdizione inerente ai rapporti facenti capo alla descritta una serie di categorie non privatizzate espressamente individuate: commi 4 e

4) il ruolo dei sindacati, con la creazione di una “*sorta di unilateralismo alla rovescia*”¹³ e la contrattazione divenuta, nei fatti, una fonte di diritto sindacale nonché con la ridefinizione dei sistemi di inquadramento in modo da favorire la progressione degli interni a scapito dei concorsi pubblici.

E’ questo, a nostro giudizio, l’effetto più negativo della contrattazione collettiva, che ha fatto sì che le Pubbliche Amministrazioni avessero un pretesto per non bandire nuovi concorsi pubblici e far ricorso continuativamente ed esclusivamente al conferimento di incarichi dirigenziali, omettendo, da un lato, di riconoscere l’accesso alla Dirigenza a coloro i quali ne avevano diritto e, dall’altro, di reclutare i nuovi Dirigenti tramite il concorso pubblico, il solo in grado di assicurare la scelta dei migliori, nel rispetto dei principi costituzionali (artt. 97 e 51 della Costituzione).

Da ultimo, il sistema della contrattazione collettiva è stato innovato dal Dlgs 27 ottobre 2009, n. 150, attuativo della legge n°15 del 2009 (cd. Riforma Brunetta)¹⁴, che, all’art. 54, modificando l’art. 40 del D.lgs n. 165/2001, ha stabilito una nuova ripartizione tra materie riservate alla legge statale e alla contrattazione collettiva e, muovendo dalla bocciatura in sede costituzionale (Sentenza n. 81/2010) del generale meccanismo dello spoils system¹⁵, è

5). Conseguentemente, secondo la giurisprudenza, “*in tema di lavoro pubblico contrattualizzato e ai fini del riparto della giurisdizione, atteso che le progressioni - secondo disposizioni di legge o di contratto collettivo - all’interno di ciascuna area professionale o categoria, sia comportanti l’acquisizione di posizioni retributive più elevate che di qualifiche superiori, non rientrano nelle procedure concorsuali (art. 63, comma 4, d.lg. n. 165 del 2001) ma nelle procedure che l’amministrazione pone in essere con le capacità e i poteri di diritto privato del datore di lavoro, spetta alla giurisdizione ordinaria la controversia concernente l’esclusione dalla procedura di riqualificazione interna indetta dal Ministero della Giustizia - Dipartimento dell’Amministrazione penitenziaria - per la copertura di posti dell’area C, posizione economica C3, profilo professionale di "esperto informatico", riservata al personale dipendente dell’amministrazione già inquadrato nelle posizioni economiche C1 e C2 della stessa area (Cassazione civile, sez. un., 31 ottobre 2008, n. 26295).*”

Sulle questioni di riparto di giurisdizione nella controversa materia dei concorsi per l’assunzione nei ranghi della P.A., sono intervenute le Sezioni Unite (Cass. civ. Ordinanza, Sez. SS.UU., 20 aprile 2006, n. 9168), componendo l’accesso dibattito insorto anche con alcune sezioni del Consiglio di Stato, stabilendo, in linea generale, che sussiste la giurisdizione del giudice amministrativo in materia di concorsi interni, quando questi ultimi comportino un passaggio da un’area ad un’altra, mentre rimangono attratte alla generale giurisdizione del giudice ordinario le controversie attinenti a concorsi interni che comportino il passaggio da una qualifica ad un’altra, ma nell’ambito della medesima area, ossia senza novazione oggettiva del rapporto di lavoro.

¹³ R. Perez, «Piano Brunetta» e la riforma della pubblica amministrazione, Maggioli Editore, 2010; Il sistema amministrativo italiano, a cura di L. Torchia, Il Mulino, Bologna, 2009

¹⁴ S.Battini- B.Cimino, La valutazione della performance nella Riforma Brunetta, in *Ideologia e tecnica nel lavoro pubblico*, a cura di L. Zoppoli, ESI, Napoli, 2009; BARUSSO E., *Selezione e carriera del personale*, Giuffrè, *Cosa & Come*, Milano, 1999, 242.

¹⁵ Lo Spoil system è un meccanismo di sostituzione, della dirigenza pubblica in posizione verticistica in occasione del cambio di Governo, eliminato dal nostro ordinamento a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 81/2010 e della Riforma Brunetta.

La Corte Costituzionale, richiamando le proprie precedenti sentenze in materia, ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 2, comma 161, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262 (Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, nella legge 24 novembre 2006, n. 286, nella parte in cui dispone che gli incarichi conferiti al personale di cui al comma 6, dell’art. 19, del decreto legislativo 30 marzo

intervenuto anche ad eliminare dall'ordinamento la possibilità di cessazione automatica degli incarichi di livello dirigenziale generale e non, a seguito del cambiamento del Governo, limitando il regime della cessazione automatica solo per gli incarichi apicali previsti dal comma 3 dell'art.19, in ragione dell'elevato contenuto fiduciario proprio di tali funzioni.

Con la riforma Brunetta, pertanto, il sistema dello spoil system non esiste più ed il conferimento incarichi di funzione dirigenziale torna al regime previgente, il d.l. 262/2006, con la previsione che gli incarichi di funzione dirigenziale cessano decorsi novanta giorni dal voto di fiducia al Governo.

3. La dirigenza e l'attribuzione di incarichi dirigenziali: il rapporto tra politica e amministrazione

La legge alla quale si deve l'istituzione della Dirigenza e' il DPR 748\72, emanata in attuazione della legge 775\70, decreto (748\72) che aveva modificato il "nomen iuris" delle vecchie qualifiche della Carriera Direttiva Ordinaria come individuate all'art. 1 e 153 del dpr 3\57 trasformandole in nuovi ruoli e qualifiche dirigenziali individuate all'art. 1,

2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche), conferiti prima del 17 maggio 2006, «cessano ove non confermati entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto».

Sul punto, si veda R. Capunzo, Brevi note in tema di vice-dirigenza nell'ambito della riforma della dirigenza pubblica, pag. 902, op. cit., dove su spiega come il sistema introdotto dallo spoil system avesse creato un *nulnus* al principio della separazione della politica dall'amministrazione al punto da richiedere l'intervento della Corte Costituzionale (Sentenza n. 233/2006).

Nella sentenza n. 81/2010, la Corte Costituzionale dichiara: «È necessario, pertanto, garantire, come questa Corte ha già chiarito, «la presenza di un momento procedimentale di confronto dialettico tra le parti, nell'ambito del quale, da un lato, l'amministrazione esterni le ragioni – connesse alle pregresse modalità di svolgimento del rapporto anche in relazione agli obiettivi programmati dalla nuova compagine governativa – per le quali ritenga di non consentirne la prosecuzione sino alla scadenza contrattualmente prevista; dall'altro, al dirigente sia assicurata la possibilità di far valere il diritto di difesa, prospettando i risultati delle proprie prestazioni e delle competenze organizzative esercitate per il raggiungimento degli obiettivi posti dall'organo politico e individuati, appunto, nel contratto a suo tempo stipulato».

L'esistenza di una preventiva fase valutativa – ha puntualizzato la Corte con le suindicate sentenze – risulta essenziale anche per assicurare, specie dopo l'entrata in vigore della legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), «il rispetto dei principi del giusto procedimento, all'esito del quale dovrà essere adottato un atto motivato che, a prescindere dalla sua natura giuridica, di diritto pubblico o di diritto privato, consenta comunque un controllo giurisdizionale. Ciò anche al fine di garantire – attraverso la esternazione delle ragioni che stanno alla base della determinazione assunta dall'organo politico – scelte trasparenti e verificabili, in grado di consentire la prosecuzione dell'attività gestoria in ossequio al precetto costituzionale della imparzialità dell'azione amministrativa».

In definitiva, in presenza di tali incarichi – che devono essere sempre conferiti nel rigoroso rispetto delle condizioni prescritte dal comma 6, dell'art. 19, le quali impongono, tra l'altro, che «la professionalità vantata dal soggetto esterno non sia rimovibile nei ruoli dell'amministrazione» (sentenza n. 9 del 2010) – l'amministrazione stessa è tenuta a garantire la distinzione funzionale tra attività di indirizzo politico amministrativo e attività gestionale, in attuazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'azione dei pubblici poteri.

7.— Deve, pertanto, essere dichiarata la illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 161, del decreto-legge n. 262 del 2006, per violazione degli artt. 97 e 98 della Costituzione, nella parte in cui dispone che gli incarichi conferiti al personale di cui al comma 6, dell'art. 19, del d.lgs. n. 165 del 2001 «conferiti prima del 17 maggio 2006, cessano ove non confermati entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto».

51 e 76 del DPR 748\72, e previsto all'art. 24 dello stesso decreto, che la progressione in carriera si dovesse realizzare per anzianità di servizio e giudizi di non demerito (questi ultimi espressi nei Rapporti Informativi annuali con l'attribuzione di un punteggio legato alla bontà delle prestazioni del Dirigente) e “ secondo il turno di anzianità nel Ruolo”, ovviamente della stessa Carriera Direttiva Ordinaria, disciplinata dal dpr 3\57 e ristrutturata dal dpr 748\72.

La previsione era confermata dagli artt. 1 ,5, 6 e 17 della legge 312\80, che aveva soppresso i rapporti informativi ed escluso dall'inquadramento nelle otto qualifiche funzionali (istituite dalla stessa legge) il personale assunto nei ruoli della suddetta carriera direttiva ordinaria, personale le cui prestazioni lavorative continuavano ad essere valutate attraverso i rapporti informativi, rapporti informativi salvaguardati ai sensi del suddetto art. 17 della legge 312\80, anche per il personale assunto nei ruoli della ex Carriera Direttiva Speciale, che aveva titolo ad accedere alla Dirigenza ai sensi dell'art. 22 settimo comma, lett. a) del dpr 748\72, della legge 301\1984, del d.l. 154\86 convertito nella legge 341\86 attraverso i “Corsi di Formazione Dirigenziale” .

L'art. 59 del DPR 748\72 aveva precisato inoltre, che l'equivalenza tra le qualifiche sopresse e quelle dei Dirigenti dovesse realizzarsi attraverso la corrispondenza tra le funzioni già attribuite alle qualifiche sopresse (Consigliere di III Classe, Consigliere di II Classe, Consigliere di I Classe, Direttore di Sezione, Direttore di Divisione, Ispettore Generale, Direttore Generale) e le nuove qualifiche (Dirigenziali) come individuate all'art. 1 e 51 del DPR 748\72 (Consigliere, Direttore di Sezione, Direttore Aggiunto di Divisione, Primo Dirigente, Dirigente Superiore, Dirigente Generale), funzioni individuate rispettivamente agli articoli da 154 a 159 del dpr 3\57 e agli articoli da 2 a 16 del dpr 748\72

Pertanto, i pubblici dipendenti, appartenenti ai ruoli della carriera direttiva ordinaria, il cui diritto ad essere inquadrati nella Dirigenza si vuole dimostrare, erano approdati al ruolo dirigenziale sostenendo e vincendo un pubblico concorso, la cui graduatoria diveniva immediatamente operativa ai sensi dell'art. 10 della legge 397\75, e affrontando, prima di accedere alle mansioni, un periodo di prova.

Con il citato il D.P.R. 30 Giugno 1972, n. 748 fu istituita la Dirigenza, che divenne, così, il grado più alto delle carriere del pubblico impiego ma, fino a quel momento, questo grado era occupato da coloro che rivestivano i ruoli più elevati della carriera direttiva ordinaria, i

quali, pertanto, sarebbero dovuti essere necessariamente inquadrati nelle funzioni dirigenziali¹⁶

Detto inquadramento ed il contestuale riconoscimento dello *status* di Dirigenti sarebbe dovuto avvenire, ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 748/1972, sulla base dei requisiti dell'anzianità di servizio e di giudizi di non demerito effettuati attraverso i rapporti informativi, i quali ultimi sono stati soppressi ex art. 17 della L. n. 312/1980, che ha fatto *“salve le relazioni previste, al termine del periodo di prova, per la conferma in ruolo nonché i rapporti informativi e i giudizi complessivi annuali relativi al personale che ha titolo per accedere a posti dirigenziali per quanto richiesto dall'articolo 22, settimo comma, lettera a) , del decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1972, n. 748, avendo riguardo alle posizioni del nuovo ordinamento che saranno indicate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri”*, nonché ai sensi dell'art. 117 della stessa legge, che ha soppresso i rapporti informativi e i giudizi complessivi annuali, salvo quanto previsto dal secondo comma del citato art. 17.

Appare evidente che:

1) il personale appartenente ai ruoli della carriera direttiva ordinaria con l'inquadramento nella nona qualifica funzionale, e' stato di fatto retrocesso in carriera, dal momento che ai sensi degli artt. 1,5 e 6 della legge 312\80, dallo stesso inquadramento (nella nona qualifica funzionale), era stato escluso il personale dei "Ruoli ad Esaurimento" con qualifica di Direttore di Divisione e Ispettore Generale, appartenente alle carriere direttive speciali istituite dagli artt. 54 e 57 del dpr 16\56, successivamente sopresse dall'art 14 della legge 1077\70; personale la cui carriera (direttiva speciale) era considerata inferiore

¹⁶ Per un *excursus* degli interventi normativi in materia di dirigenza, R. Capunzo, Brevi note in tema di vice-dirigenza nell'ambito della riforma della dirigenza pubblica, op. cit.

L'istituzione della Dirigenza, all'interno dell'apparato organizzativo amministrativo, nasceva dall'esigenza di sottrarre l'alta burocrazia alla dipendenza gerarchica del Ministro; a ciò valsero l'attribuzione a degli specialisti del management non solo di compiti di gestione e di specializzazione ma anche di autonomi poteri di decisione e poteri negoziali per conto e in nome dell'amministrazione.

A questo scopo, con il D.P.R. 30 giugno 1972, n. 748, la Dirigenza dello Stato fu articolata in tre qualifiche gerarchicamente ordinate: primo dirigente, dirigente superiore, dirigente generale; cui si aggiungevano qualifiche ancora superiori in alcune amministrazioni (prefetti di prima classe, nell'amministrazione dell'Interno, Ministri plenipotenziari e ambasciatori, nell'amministrazione degli Esteri).

In realtà, la riforma del 1972, risentiva ancora della concezione tradizionale dell'organizzazione statale NIGRO – *Riforma dell'amministrazione e riorganizzazione dei ministeri*, in Foro amministrativo, 1974. Il decentramento dei poteri ai Dirigenti era limitato sia in relazione ai tetti dei poteri di spesa dei Dirigenti e all'esclusione di alcune categorie di atti sia per alcune sue caratteristiche, che erano quelle del modello gerarchico (come i poteri del Ministro di annullare, per motivi di legittimità, e revocare o riformare, per motivi di merito, gli atti dei dirigenti e di decidere i ricorsi gerarchici sugli atti non definitivi dei dirigenti medesimi, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 748 del 1972 ed i poteri, sempre del Ministro, di riservare a se', ovvero di avocare l'adozione di provvedimenti di concessione, autorizzazione, licenza etc. ex art. 7, lettera m) del D.P.R. citato) ARCIDIACONO – *La gerarchia nelle recenti leggi di riforma dell'amministrazione* – Milano, 1975.

alla prima ex artt. 60 ultimo comma dpr 748\72, 33 del dlgs 105\1990, del dpr 16\98 del dpr 3\1957 e 16 del dpr 959\62;

2) la qualifica di Direttore Aggiunto di Divisione e qualifiche equiparate, era riservato al personale assunto nei ruoli Dirigenziali della carriera direttiva ordinaria disciplinata dal dpr 748\72¹⁷, che ripropone modificate nel loro *nomen iuris* le qualifiche della carriera direttiva ordinaria di cui all'art. 1 e 153 del dpr 3\57, carriera direttiva istituita con dpr 16\56 nella quale e' confluito il ruolo degli impiegati civili dello Stato di gruppo "A" di cui al R.D. 2395\1923.

3) le qualifiche direttive del personale di gruppo "A", confluito nei ruoli della carriera direttiva ordinaria di cui all'art. 12, 72 e 73 del D.P.R. 16/1956, sono state ridefinite nelle qualifiche dirigenziali individuate dall'art. 1 e 51 d.p.r. 748/72.

Da quanto esposto deve necessariamente concludersi che gli appartenenti alla carriera direttiva ordinaria avevano ed hanno il diritto ad essere inquadrati nel ruolo dei dirigenti ai sensi dell'art. 72, 15 e 23 del D.Lgs. 165/01, diritto che è imprescrittibile in quanto fondamentale ed inviolabile, rientrante tra quelli che la Carta Costituzionale(art.2) riconosce e garantisce all'individuo sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità¹⁸.

Nel senso dell'imprescrittibilità dell'azione si è, più volte, espressa la Corte di Cassazione (Cass. Civ., Sez. lav., 15 Febbraio 1988, n. 1614; Cass. Civ., Sez. un., 28 Luglio 1986, n. 4812; Cass. civ., Sez. Lav., 20 Febbraio 1988, n. 1816), secondo la quale *“L'anzianità di servizio non è uno status (o un elemento costitutivo di uno status) del lavoratore subordinato né un distinto bene della vita oggetto di autonomo diritto, ma rappresenta la dimensione temporale del rapporto di lavoro e, nell'ambito di questo, il presupposto di specifici diritti (come quello all'indennità di anzianità o al risarcimento del danno*

¹⁷ Il D.P.R. n. 748/1972 , che rappresenta la formale data di nascita della dirigenza nelle amministrazioni dello Stato, determinò solo una parziale degradazione della tradizionale posizione di piena supremazia gerarchica del Ministro in una supremazia generale, destinata a manifestarsi soprattutto sull'attività degli uffici e solo eventualmente sui singoli atti (R. Capunzo, Brevi note in tema di vice-dirigenza nell'ambito della riforma della dirigenza pubblica).

¹⁸ Lo scorporo tra la carriera dirigenziale e la carriera direttiva, attuato con il D.P.R. n. 748/1972, allo scopo di porre un freno alla relazione gerarchica tra politica e burocrazia non fu realizzato, tant'è che il dibattito fu ripreso alla fine degli anni '80 (Mirabella Maurizio; Di Stefano Massimo; Altieri Andrea, Corso di diritto amministrativo, Giuffrè 2009) determinò l'effetto perverso di creare disparità di trattamento tra coloro che rivestivano le posizioni più elevate della carriera direttiva ordinaria e coloro che erano andati ad occupare i posti della neonata carriera dirigenziale.

Ciò perché le Amministrazioni non solo non hanno fatto corretta applicazione delle norme esistenti e di quelle via via emanate ma, cosa più grave, per colmare la vacanza dei posti dirigenziali sono ricorse al puntuale conferimento di incarichi dirigenziali, in tal modo, aggravando quella commistione tra politica e Amministrazione che proprio l'Istituzione della Dirigenza doveva arginare; il tutto con un maggior aggravio della spesa pubblica.

per omissione contributiva). Pertanto, detta anzianità, come non può essere oggetto di atti di disposizione (traslativi o abdicativi), cos' non è suscettibile di un'autonoma prescrizione distinta da quella di ciascuno dei singoli diritti che su di essa si fondano e può essere sempre oggetto di accertamento giudiziale purchè la relativa domanda sia sorretta da adeguato interesse....”.

In sintesi, nel quadro di riforma del pubblico impiego, che con la contrattualizzazione e l'istituzione della Dirigenza avrebbe dovuto assicurare una maggiore efficienza, economicità e competitività del settore pubblico, svincolando l'apparato amministrativo da condizionamenti politici, le Pubbliche Amministrazioni non hanno riconosciuto l'accesso ai ruoli dirigenziali a coloro che, per primi, avrebbero dovuto ricoprirne i posti (gli appartenenti alla carriera direttiva ordinaria)¹⁹ e, per colmare le vacanze di personale, hanno fatto costante ricorso ad uno strumento, che ha carattere eccezionale e straordinario, quello della reggenza e del conferimento di incarichi dirigenziali²⁰.

Le conseguenze sono state inevitabilmente negative sia nel senso che non sono stati conseguiti i risultati cui la riforma mirava²¹ sia nel senso che, in violazione dei principi costituzionali (art.97 Cost.) nonché di quelli che devono guidare l'azione amministrativa, è stato “sprecato” denaro pubblico.

4. La vicedirigenza

La Vicedirigenza, che la comune opinione ascrive alla L. n. 145/2002, (la cui interpretazione ha dato origine a molte dispute dottrinarie²², con la quale è stato inserito nel

¹⁹ Nel prosieguo della trattazione si dirà che in analoghe violazioni di legge le Amministrazioni sono incorse quanto ai Vicedirigenti.

²⁰ Sui limiti temporali degli incarichi dirigenziali, R. Capunzo, Brevi note in tema di vice-dirigenza nell'ambito della riforma della dirigenza pubblica, pagg. 898, 899, op. cit.

²¹ Lo scopo cui l'istituzione della Dirigenza mirava non fu conseguito, anzi, per tutto quanto è stato spiegato, con l'illegittimo comportamento delle Amministrazioni, che hanno fatto abuso del conferimento di incarichi dirigenziali, la situazione è peggiorata e la Dirigenza è stata sempre più ancorata al potere politico. Proprio questa è stata la *ratio* della Riforma Brunetta, dopo che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 81/2010, aveva dichiarato l'illegittimità delle norme sullo *spoils system*.

²² L'istituzione della Dirigenza, all'interno dell'apparato organizzativo amministrativo, nasceva dall'esigenza di sottrarre l'alta burocrazia alla dipendenza gerarchica del Ministro; a ciò valsero l'attribuzione a degli specialisti del management non solo di compiti di gestione e di specializzazione ma anche di autonomi poteri di decisione e poteri negoziali per conto e in nome dell'amministrazione.

A questo scopo, con il D.P.R. 30 giugno 1972, n. 748, la Dirigenza dello Stato fu articolata in tre qualifiche gerarchicamente ordinate: primo dirigente, dirigente superiore, dirigente generale; cui si aggiungevano qualifiche ancora superiori in alcune amministrazioni (prefetti di prima classe, nell'amministrazione dell'Interno, Ministri plenipotenziari e ambasciatori, nell'amministrazione degli Esteri).

In realtà, la riforma del 1972, risentiva ancora della concezione tradizionale dell'organizzazione statale NIGRO – *Riforma dell'amministrazione e riorganizzazione dei ministeri*, in Foro amministrativo, 1974. Il decentramento dei poteri ai Dirigenti era limitato sia in relazione ai tetti dei poteri di spesa dei Dirigenti e all'esclusione di alcune categorie di atti sia per alcune sue caratteristiche, che erano quelle del modello

D.lgs. n. 165/2001 l'art. 17-bis, in realtà è molto più risalente, giacchè ad essa faceva già riferimento la L. 11 Luglio 1980 n. 312.

Alla L. n. 145/2002 si deve soltanto l'istituzione della Vicedirigenza come area, divenuta separata dopo l'entrata in vigore del D.L.30/06/2005, n.145, convertito, con modificazioni, nella L. 17/08/2005, n.168 ma la figura del Vicedirigente era già contemplata dall'ordinamento, tanto che alcuni autori, considerando che la Vicedirigenza era stata già prevista con varie disposizioni *ad hoc* per alcuni settori dell'Amministrazione pubblica, l'hanno definita come una "*novità dal profumo antico*"²³

L'esame della L. n. 312/1980²⁴, unita a quello di disposizioni di altre leggi, conduce alla conclusione che la Vicedirigenza non è stata creata con la citata L. n. 145/2002 ma esisteva già anteriormente alla L. n. 312/1980, che, all'art. 109 (il quale ricade sotto la previsione dell'art. 1 della medesima legge, che stabilisce l'ambito di applicazione della Legge, ovvero il personale di tutte le Amministrazioni dello Stato), la descrive come già rivestita dagli impiegati civili delle Amministrazioni dello Stato appartenenti ai ruoli dallo stesso previsti, e, all'art. 101, la istituisce in capo al personale dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato.

Per il caso specifico del personale dei Monopoli di Stato, l'art.101 prevede l'inquadramento delle qualifiche funzionali rispettivamente di "Ispettore tecnico" nel profilo professionale di "Vicedirigente tecnico", di "Ispettore amministrativo" in quello di "Vicedirigente amministrativo", di "Ispettore superiore tecnico" e di "Vice direttore di stabilimento" in quello di "Vice dirigente tecnico" e di "Ispettore superiore amministrativo".

Mentre i dipendenti di tutte le Amministrazioni dello Stato sono indicati dalla norma già come Vicedirigenti (l'art. 109 della L. n. 312/1980 espressamente prevede l'accesso alle qualifiche dirigenziali per coloro che avevano maturato una certa anzianità di servizio nel profilo professionale della Vicedirigenza), per il personale dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato l'art. 101 prescrive il loro inquadramento nel profilo professionale di Vicedirigenti.

gerarchico (come i poteri del Ministro di annullare ,per motivi di legittimità, e revocare o riformare, per motivi di merito, gli atti dei dirigenti e di decidere i ricorsi gerarchici sugli atti non definitivi dei dirigenti medesimi , ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 748 del 1972 ed i poteri, sempre del Ministro, di riservare a se', ovvero di avocare l'adozione di provvedimenti di concessione, autorizzazione, licenza etc. ex art. 7, lettera m) del D.P.R. citato) ARCIDIACONO – *La gerarchia nelle recenti leggi di riforma dell'amministrazione* – Milano, 1975.

²³ Garufi Carmelo, La Vicedirigenza nello Stato: un notevole ritardo nell'attuazione della legge, in www.diritto.net

²⁴ Franco Bolognini, *Itinerarium cordis. Scritti minori*: 3, Giuffrè, 2003

Perciò, il diritto di accedere²⁵ alla Dirigenza spetta ai dipendenti di ogni Amministrazione dello Stato, secondo il disposto dell'art. 1 della L. n. 312/1980, che definisce l'ambito di applicazione della Legge (*“Le disposizioni contenute nel presente titolo si applicano agli impiegati civili ed agli operai delle amministrazioni dello Stato destinatari del D.P.R. 11 maggio 1976, n. 268”*), ivi compreso il personale dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato.

A dimostrazione dell'assunto che la Vicedirigenza era radicata nel nostro ordinamento già prima della L. n. 312/1980 e che, conseguentemente, i Vicedirigenti hanno il diritto di accedere alla Dirigenza concorrono ulteriori considerazioni basate su precisi dati normativi e giurisprudenziali, nonché sulla *ratio* stessa della norma istitutiva della Vicedirigenza (la L. n. 312/1980):

1) la posizione di coloro che appartenevano ai ruoli più elevati delle carriere direttive di cui al D.P.R. n. 3/1957, soppresse dall'art. 147 del D.P.R. n. 1077/1970, al momento della soppressione della carriera²⁶, era intermedia tra coloro che occupavano la posizione più elevata dei posti ad esaurimento dell'ex carriera direttiva speciale e coloro che si trovavano nella più bassa qualifica della carriera di concetto, con la conseguenza che l'istituzione della Vicedirigenza era la necessaria risposta, al fine di evitare che si creassero ingiuste ed inammissibili situazioni di disparità di trattamento, all'esigenza di assicurare al personale delle carriere direttive speciali soppresse di cui sopra l'accesso alla Dirigenza;

2) le qualifiche funzionali istituite dalla medesima L. n. 312/1980 (artt. 1,4, 5 e 6) sostituivano le “carriere” degli impiegati civili dello Stato, come individuate dal D.P.R. n. 3/1957 (Testo unico delle disposizioni concernenti lo statuto degli impiegati civili dello Stato), ad esclusione della carriera direttiva ordinaria, disciplinata dal D.P.R. n. 748/1942, nonché delle qualifiche più elevate del R.E., provenienti dall'ex carriera direttiva speciale soppressa dall'art. 147 del D.P.R. n. 1077/1970);

3) vige il divieto del “duplice salto” di carriera, secondo quanto dichiarato dalla Corte Costituzionale nella sentenze n. 320/1997, n. 1/1999 e n. 194/2002 (NOTA 23) e, dunque, la Vicedirigenza non può che corrispondere alla nona qualifica, coincidente con la categoria dei quadri ex art. 2095 cod. civ., immediatamente inferiore alla Dirigenza (categoria nella

²⁵ Un'accurata disamina delle problematiche inerenti al riparto di giurisdizione, che riguardano le azioni intraprese da coloro che avanzano la pretesa ad accedere alla Dirigenza in quanto già vice dirigenti è affrontata, in favore del G.A., è contenuta in R. Capunzo, Brevi note in tema di vice-dirigenza nell'ambito della riforma della dirigenza pubblica, pagg. 909- 910, op. cit.

²⁶ E. Brandolini, Concorsi, Esiti negativi e Ricorsi. La casistica giurisprudenziale di accoglimento, Halley Editrice, 2006

quale veniva inquadrato, durante il periodo di prova, il personale assunto nella categoria intermedia dei Vicedirigenti, proveniente dalla VII, VIII e IX qualifica funzionale, secondo le modalità previste dall'art. 109 della L. n. 312/1980), diversamente dovendosi inevitabilmente ritenersi nulli tutti i concorsi pubblici per l'accesso alla Dirigenza, riservati in percentuale al personale interno;

4) la previsione di cui ai citati artt. 101 e 109 risulta in linea con quanto disposto dagli artt. 6 e 8 della L. n. 301/1984, ai sensi dei quali, a partire dal 1984 e fino alla legge di riforma della Dirigenza, i posti resisi liberi nella Dirigenza al 31 Dicembre di ogni anno, sarebbero stati conferiti tramite concorso pubblico per titoli ed esami al personale dipendente delle pubbliche amministrazioni in possesso del diploma di laurea, appartenente alle qualifiche dell'area direttiva (VII ed VIII qualifica funzionale) con almeno cinque anni di servizio nella qualifica stessa, personale per il quale il D.L. n. 9/1986, convertito nella L. n. 78/1986, aveva istituito la nona qualifica funzionale.

Quanto esposto dimostra che la Vicedirigenza, già esistente, per i dipendenti delle Amministrazioni statali, al momento dell'entrata in vigore della L. n. 312/1980, che, per il personale dei Monopoli di Stato, ne ha istituito il relativo profilo professionale, coincide con la nona qualifica funzionale, immediatamente inferiore alla qualifica più elevata (la Dirigenza), intermedia tra quest'ultima e quella degli impiegati, Vicedirigenza alla quale appartiene il personale partecipante ai concorsi indetti per l'accesso alla Dirigenza ed alla quale appartengono i pubblici dipendenti della VII ed VIII qualifica cui si riferisce l'art. 109 della L. n. 312/1980, nonché il personale dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato, ai sensi dell'art. 101 della medesima legge.

Per questi ultimi, l'art.5 del D.L. n. 283/1981 stabiliva, inoltre, le modalità di accesso al profilo professionale di Vicedirigente e, precisamente, nella misura del 70 per cento del fabbisogno di personale, mediante pubblico concorso; nella misura del 20 per cento del predetto fabbisogno mediante concorsi interni, per esami, riservati ai dipendenti della quinta qualifica; nella restante misura del 10 per cento, mediante prova pratica alla quale poteva partecipare il personale appartenente alla medesima qualifica con profilo diverso; e l'art. 6 dello stesso Decreto stabiliva che quanto era previsto per il personale dei Monopoli di Stato dovesse essere esteso anche al personale di altri settori del pubblico impiego, al fine di realizzare parità funzionale e retributiva in base al quadro di equiparazione ed alla tabella riportata dall'art. 101 della L. n. 312/1980.

Anche quanto alla Vicedirigenza, perciò, le Amministrazioni, col proprio comportamento inerte ed irriguardo delle norme di legge nonché dei più elementari principi dell'*agere* amministrativo, hanno contribuito a creare quella situazione di crisi del sistema pubblico, il cui effetto più evidente è rappresentato dal deficit dei bilanci pubblici ma che si riflette nella crisi dell'intera Pubblica Amministrazione, tutt'altro che competitiva ed efficiente, che erano gli scopi cui la privatizzazione tendeva.

5. Conclusioni

Nelle pagine che precedono si è spiegato che l'obiettivo principale dello Stato e degli Enti pubblici, che si rispecchia in varie norme costituzionali, è controllare e razionalizzare la spesa pubblica ed è stata fornita la nozione di spesa pubblica, la cui riduzione il raggiungimento degli obiettivi pubblici di efficienza, efficacia e buona amministrazione richiede.

E' stato anche detto che oggi, così come nella seconda metà degli anni '80, la crisi economica è di ostacolo al processo di integrazione europea e sono stati elencati i principali interventi legislativi *ad hoc*.

Detti interventi, drasticamente, cercano di tamponare una situazione che, da tempo, si trascina e le cui cause vanno ricercate non tanto nella crisi economica mondiale ma nell'inefficienza delle Pubbliche Amministrazioni, che, specie nel pubblico impiego, hanno fatto abuso dei propri poteri, con conseguenze gravissime in termini sia di deficit economico sia di negazione dei diritti costituzionali ed inviolabili dei pubblici dipendenti.

Ciò è quanto avvenuto in relazione alle posizioni tanto dei Vicedirigenti quanto degli appartenenti alla carriera direttiva ordinaria ai quali spetta, dunque, il diritto di accedere al grado più alto della carriera presso le Amministrazioni dello Stato, la Dirigenza e, conseguentemente, le Amministrazioni hanno continuativamente posto in essere comportamenti contrari ai doveri che i principi costituzionali e comunitari impongono ad esse: buon andamento, imparzialità, efficienza, economicità.

Infatti, esse, per la copertura dei posti disponibili per la Dirigenza, anziché attingere al personale che, in possesso dei necessari requisiti, in quanto appartenenti alla qualifica immediatamente inferiore a quella dirigenziale, la Vicedirigenza, nonché a coloro che, appartenenti ai ruoli più elevati della carriera direttiva ordinaria, vale a dire al grado più alto delle carriere fino al momento dell'istituzione della Dirigenza, come si è detto, di diritto avrebbero dovuto ricoprire i posti di Dirigente, hanno bandito nuovi concorsi o, peggio,

sono ricorse al conferimento di incarichi dirigenziali a funzionari non in possesso della qualifica dirigenziale.

Tanto la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione (Cassazione civile, sez. lavoro, sentenza 17.04.2007 n° 9130 secondo cui *“La reggenza dell’ufficio sprovvisto temporaneamente del dirigente titolare, nell’ambito del settore dei dipendenti dei Ministeri, è contrassegnata dalla straordinarietà e temporaneità, in attesa della destinazione del dirigente titolare, con la conseguenza che vi si può far luogo, senza che si producano gli effetti collegati allo svolgimento di mansioni superiori, solo allorquando sia stato aperto il procedimento di copertura del posto vacante e nei limiti di tempo ordinariamente previsti per tale copertura”*) quanto quella recentissima del T.A.R. (T.A.R. Lazio, Sez. II, Sentenza n. 07636/2011 che ha annullato un provvedimento dell’Agenzia delle Entrate con cui era stata bandita una selezione-concorso per il reclutamento di dirigenti di seconda fascia, in applicazione dell’art. 1, comma 530, della L. 27.12.2006, n. 196, che prevede il reclutamento di personale dell’Amministrazione del Ministero dell’Economia e delle Finanze, compreso quello delle Agenzie fiscali, che può avvenire “con modalità speciali”, con ciò, l’Amministrazione, adducendo di aver trovato una soluzione per “sanare” la posizione di una serie di suoi funzionari che, da svariati anni, svolgono “egregiamente” “incarichi dirigenziali”²⁷ e T.A.R. Lazio, Sezione II, n. 06884/2011, che ha annullato la delibera del Comitato di gestione dell’Agenzia delle Entrate con cui era stato modificato l’art. 24 del Regolamento di amministrazione dell’Agenzia delle Entrate, consentendo il conferimento, fino al 31 Dicembre 2010, mediante la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato con l’attribuzione dello stesso trattamento economico dei Dirigenti, di incarichi dirigenziali (che, secondo i giudici amministrativi, non si configurano come “incarichi di temporanea reggenza”), in favore di funzionari non in possesso della qualifica dirigenziale, motivando che *“l’espletamento di mansioni superiori da parte di dipendenti pubblici, al di fuori di ipotesi tassativamente previste, è vietato dal D.lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, all’art. 56, nel testo sostituito dal D.lgs. 31 Marzo 1998, n. 80, art. 25, e successivamente modificato prima dal D.lgs. 29 ottobre 1998, n. 387, art. 15 e poi dal D.lgs. 30 Marzo 2001, n. 165, art. 52, con conseguente nullità dell’atto di conferimento illegittimo”*) sono in tal senso.

²⁷ Il T.A.R. ha annullato il provvedimento ritenendolo in contrasto con gli artt. 19 e 52 del D.lgs. n. 165/2001 e considerandolo *“una deroga così ampia sul piano quantitativo e temporale al principio del reclutamento del personale dirigenziale mediante il sistema concorsuale per la copertura delle posizioni dirigenziali...”* che *“è valsa ad introdurre e consolidare nel tempo una situazione complessiva di grave violazione di principi fondamentali di regolamentazione del rapporto di pubblico impiego e delle garanzie relative all’accesso alle qualifiche, alla selezione del personale e allo svolgimento del rapporto”*.

La natura temporanea ed eccezionale degli incarichi a tempo determinato è stata, di recente, ribadita dalla Corte Costituzionale²⁸, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di varie disposizioni della Legge di assestamento del bilancio 2011 e del bilancio pluriennale 2011/2013 del Friuli Venezia Giulia, non potendo perpetuarsi il ricorso al modulo del contratto a termine come sistema ordinario di assunzione del personale della P.A., il quale, invece, è forma contrattuale riservata ad esigenze eccezionali e straordinarie.

Ciò che, ai nostri fini, rileva è osservare come l'Amministrazione, pur avendo a disposizione personale, che, per le ragioni che sono state ampiamente esposte, aveva il diritto di accedere alla Dirigenza, per la copertura di posti dirigenziali, ha fatto ricorso a procedure di selezione concorso, illegittime, nonché al conferimento di incarichi dirigenziali, ugualmente illegittimi, ponendo in essere provvedimenti viziati da gravi violazioni di legge e da svariate figure sintomatiche di eccesso di potere, con gravi conseguenze in termini deficit di spesa, cui è, almeno in parte, imputabile l'attuale crisi del sistema pubblico.

Al contrario, i posti dirigenziali dovevano essere coperti dai pubblici dipendenti che si trovavano nelle posizioni suindicate, il cui diritto, come si è detto, è imprescrittibile e, dunque, può sempre essere fatto valere, tenuto conto anche che l'eventuale riconoscimento, da parte del giudice, del loro diritto avrebbe conseguenze ai fini pensionistici.

²⁸ Corte Costituzionale, Sentenza n. 115/2012

L'attività professionale in forma associata tra la frammentarietà dei modelli giuridici e l'incertezza della qualificazione del reddito imputabile ai soci

di Paola Coppola

ABSTRACT

The exercise of professions in associated form faced strong application limits due to statutory constraints - closely related to the relevance of intuitus personae - that have traditionally prevailed against the need to adopt corporation models. Over time, the legislator has gradually reduced these limits, by first providing the establishment of professional associations and then by creating professional corporations (STP) which, only recently, with the enactment of Article 10 of Law n. 183/2011, can also become joint stock companies. The new legislation, however, seems somewhat fragmented and lacking effective and systematic consistency with existing legal models. Also, as far as it is relevant in this context, it appears to have no fiscal regulation for the revenues generated by the corporate professional activity. A definite solution is still missing, but might be found in tax reform, in the unification of the taxation of business and self-employment revenues, aiming at the taxation of revenues from economic activity separately from the revenues of entrepreneurs or professionals, even if they are members of professional corporations.

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. La società tra avvocati: Il d.Lgs. n. 98/2001 - 3. La qualificazione fiscale dei redditi prodotti dalla società tra avvocati: gli aspetti controversi - 4. Criteri di tassazione del reddito prodotto dalla STP tra avvocati - 5. La nuova STP in forma di società di capitali: peculiarità, caratteristiche e incertezze sulla qualificazione del reddito prodotto - 6. La tassazione della società tra avvocati ex art. 10, L. n. 183/2011: soluzioni interpretative e prospettive sul regime di tassazione del reddito ritraibile all'attività in modo separato rispetto a quello del professionista.

1. Premessa

Per un'analisi degli aspetti fiscalmente rilevanti delle società tra professionisti, non può prescindersi da una breve ricostruzione storica di quelle che nel tempo sono state le norme che hanno riguardato l'esercizio in forma associata delle professioni liberali e, per quel che più conta, dell'esercizio di quest'ultime mediante strutture societarie di cui al Libro V del codice civile.

Com'è noto, sino al 2001, l'esercizio in forma associata dell'attività professionale è stato ammesso attraverso la costituzione d'una *associazione tra professionisti*, disciplinata dalla L.

23.11.1939, n. 1815 il cui art. 2 espressamente vietava la costituzione, l'esercizio e la direzione dell'attività in forma diversa da quella associativa. Tale divieto, limitato alle sole professioni intellettuali protette, trovava la sua *ratio* nell'esigenza di mantenere il carattere individuale delle prestazioni professionali ed evitare forme anonime di associazionismo per l'evidente contrasto che si sarebbe generato con l'elemento *dell'intuitus personae*, da sempre considerato l'essenza delle professioni liberali. Ciò, peraltro, in corrispondenza di quanto statuito dall'art. 2232 c.c., che, con riguardo alle prestazioni d'opera, richiede che il professionista sia tenuto ad eseguire personalmente l'incarico ricevuto²⁹.

Solo con la Legge 109/94, per la prima volta nel nostro ordinamento, venne introdotta la possibilità di ricorrere al modello societario per lo svolgimento dell'attività professionale ammettendosi l'affidamento, da parte della pubblica amministrazione, al verificarsi di determinate condizioni³⁰, di incarichi di progettazione a *società di ingegneria*, in seguito meglio definite dalla legge (lettera b), comma 2, art. 90, del D.lgs. 163/06, cd. codice degli appalti³¹.

Con l'entrata in vigore dell'art. 24 della L. 7.8.1997, n. 266, il predetto divieto di esercizio in forma associata delle professioni individuali di cui al cit. art. 2 della L. n. 1815/1939, venne espressamente abrogato, sebbene venisse demandata ad un successivo decreto interministeriale l'emanazione della disciplina con la quale si sarebbe dovuto prevedere l'esercizio dell'attività mediante strutture societarie a carattere professionale che, quindi, *de facto* restavano ancora precluse nell'ordinamento italiano³².

In assenza di una disciplina che regolasse la fattispecie, il legislatore ha cercato di ovviare al *vulnus* normativo che si era creato con la previsione, nel tempo, di regole *ad hoc* per la costituzione di società tra professionisti in determinati settori, come era avvenuto per le sole società di ingegneria, per le società di revisione e certificazione di bilanci; centri autorizzati di assistenza fiscale; laboratori di analisi cliniche; e ciò sul presupposto che, in presenza di

²⁹ Divieto confermato *ex multis* dalla Cass., sent., 31 luglio 1987, n. 6636.

³⁰ L'affidamento a società di ingegneria di specifici incarichi da parte di pubbliche amministrazioni dipendeva, infatti, dal verificarsi della carenza di personale tecnico interno, difficoltà a rispettare i tempi di svolgimento della prestazione, etc.

³¹ Il Codice Appalti specifica invero che "Si intendono società di ingegneria le società di capitali di cui ai capi V, VI e VII del titolo V del libro quinto del codice civile ovvero nella forma di società cooperative di cui al capo I del titolo VI del libro quinto del codice civile che non abbiano i requisiti di cui alla lettera a), che eseguono studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale".

³² In particolare, la mancata emanazione del predetto regolamento derivò sia dai rilievi critici espressi, all'epoca, nel parere del Consiglio di Stato, 11 maggio 1998, che ad una mozione del Senato 23 giugno 1998 che impegnò il Governo a soprassedere in attesa di un riordino della disciplina delle professioni intellettuali (E GRASSI - TOLINO, *Il disegno di legge sulla riforma delle libere professioni. Prime considerazioni, con particolare riguardo ai profili fiscali*, in *Il fisco*, 2001, 4355 ss.)

un'organizzazione di tipo imprenditoriale nel cui contesto avrebbe perso ogni rilevanza e significato la figura del professionista e, per l'effetto, il rapporto fiduciario fondato *sull'intuitus personae*, avrebbe dovuto assumere, viceversa, esclusiva o preponderante importanza la struttura oggettivamente considerata³³.

Tuttavia, l'esigenza di consentire l'esercizio dell'attività professionale mediante strutture societarie ha acquisito col passar del tempo sempre maggiore rilevanza, anche in ragione della spinta impressa dalle autorità comunitarie con l'emanazione della Direttiva 98/5/CE dedicata proprio alle modalità di esercizio dell'attività professionale negli Stati membri volte all'attuazione della libera circolazione delle prestazioni di servizi all'interno della Comunità.

In Italia, solo con la L. n. 526 del 21.12.1999, il Parlamento delegò il Governo a emanare più decreti legislativi per recepire la citata Direttiva e che ha poi condotto all'emanazione del D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96 istitutivo della società tra avvocati. In seguito, con l'art. 2 del DL. 4.7.2006 conv. in L. n. 248 del 4.08.2006 si è estesa la possibilità di costituire *società di persone* formate da liberi professionisti esercenti attività professionali anche di natura diversa (studi professionali associati).

Ma è solo con l'art. 3, comma 5 della L. 148/2011 ed il più recente art. 10 della L. 12 novembre 2011 n.183 che nel nostro Paese si è dato ingresso all'esercizio della professione in (qualunque) forma societaria mediante le *STP*, società tra professionisti caratterizzate, come meglio si vedrà, dalla possibilità di prescegliere una delle forme di società commerciali disciplinate dal codice civile per l'esercizio in comune dell'attività professionale. Con le STP si è ammesso, in definitiva, l'esercizio dell'attività professionale a mezzo di società commerciali, siano esse di persona, che di capitali per lo svolgimento di tutte le professioni, compresa quella forense, che pertanto non risulta più esclusivamente disciplinata dal cit. D.Lgs. n. 96/2001.

2. La società tra avvocati: Il d.Lgs. n. 98/2001

In effetti, è solo con il cit. D.Lgs., n. 96/2001 che la possibilità di esercitare le professioni liberali anche in forma societaria è cominciata a rafforzarsi nell'ordinamento. Questo decreto, emanato in attuazione della citata Direttiva n. 98/5/CE in materia di libera circolazione dei servizi professionali all'interno del territorio dell'Unione Europea disciplina l'esercizio permanente della *professione di avvocato* in uno Stato membro diverso da quello in cui

³³ Conformemente parte della giurisprudenza (cfr., tra le altre, Cass, 11. 3901/95; 65.1996, n. 4214; così pure il Ministero (cfr., circ. n. 12. Aprile 1983, n. 10.7.1997, n. 199/E).

è stata acquisita la qualifica professionale e stabilisce che l'attività professionale di rappresentanza, assistenza e difesa in giudizio può essere esercitata in forma comune esclusivamente secondo il tipo della società tra professionisti, denominata, appunto, società tra avvocati³⁴.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 16 del. cit D.Lgs 96/2001, la società tra avvocati è regolata dalle norme del titolo II del decreto stesso e, ove non diversamente disposto, dalle norme che regolano la società in nome collettivo. Essa ha per oggetto esclusivo l'esercizio in comune della professione dei propri soci che può rendersi acquirente di beni o diritti che siano strumentali all'esercizio della professione e compiere qualsiasi attività diretta a tale scopo (art. 17, comma 2)³⁵.

Altre norme disciplinano le modalità di svolgimento delle prestazioni professionali e le responsabilità degli avvocati associati allo scopo di rendere la "società professionista" una controparte dei clienti nei contratti d'opera intellettuale e non una mera struttura di supporto all'attività dei singoli soci con l'obiettivo di mantenere inalterate le garanzie del carattere personale e professionale delle prestazioni rese³⁶. L'incarico professionale conferito alla società tra avvocati può essere eseguito solo da uno o più soci in possesso dei requisiti per l'esercizio dell'attività richiesta. La società deve, tuttavia, informare il cliente, prima della conclusione del contratto, che l'incarico potrà essere eseguito da ciascun socio in possesso dei requisiti per appartenere alla società; il cliente ha, infine, diritto di chiedere che l'esecuzione dell'incarico sia affidata a uno o più soci da lui scelti in base ad un elenco scritto (art. 24, commi 1 e 2)³⁷.

³⁴ L'art. 19 della L. com. 21.dicembre .1999, n. 526 ha, in particolare, delegato il Governo al fine dell'attuazione della cit. Dir. 98/5 di definire le norme a tutela dei clienti e dei terzi che regolano le forme e le modalità di esercizio in comune dell'attività di rappresentanza e difesa in giudizio. In particolare, l'esercizio in comune di tali attività non potrà in nessun caso vanificare la personalità della prestazione, il diritto del cliente a scegliere il proprio difensore, la responsabilità personale dell'avvocato e la sua piena indipendenza, la soggezione della società professionale a un concorrente regime di responsabilità e ai principi di 4 deontologia generali propri delle professioni intellettuali e specifici della professione di avvocato.

³⁵ Ai fini dell'iscrizione nel registro delle imprese è istituita una sezione speciale che assolve la funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità notizia (art. 16 cit., comma 2); la società tra avvocati non è soggetta a fallimento (cornma 3); è iscritta in una sezione speciale dell'albo degli avvocati e alla stessa si applicano in quanto compatibili le norme legislative, professionali e deontologiche che disciplinano la professione di avvocato (comma 4).

³⁶ Così, in particolare, R. SCHIAVOLIN, *Prime riflessioni sul trattamento della «neonata società tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 1011 ss.

³⁷ Particolari disposizioni regolano, il subentro di nuovi soci, in seguito alla cessione della quota di partecipazione o in caso di scioglimento del rapporto societario limitatamente ad un socio (art. 22); l'amministrazione della società spetta a ciascun socio disgiuntamente dagli altri, salva diversa pattuizione, ma in ogni caso non può essere affidata a terzi (art. 23). I compensi derivanti dall'attività professionale dei soci

Si è previsto, inoltre, un peculiare regime di responsabilità professionale. L'art. 26, comma 1 del cit. D.Lgs. n. 98/2001 stabilisce una responsabilità *personale ed illimitata* del socio o dei soci incaricati ed una *responsabilità concorrente* della società che risponde con il suo patrimonio per le obbligazioni derivanti dall'attività professionale svolta in esecuzione dell'incarico; con ciò deviando dal regime della responsabilità di tutti i soci per tutte le obbligazioni sociali (art. 2291 c.c.) tipico delle s.n.c., che, invece, è stato esteso, ai sensi del comma 3 del cit. art. 26, ai soci della società professionale per le sole obbligazioni non derivanti dall'attività professionale svolta.

3. *La qualificazione fiscale dei redditi prodotti dalla società tra avvocati: gli aspetti controversi.*

Nessuna regola è stata, tuttavia, prevista per ciò che riguarda il trattamento fiscale dei redditi prodotti dalla società tra avvocati.

Ad una prima lettura del comma 2 dell'art. 16 che, come si è visto, rinvia - per quanto non espressamente disposto - alle *“nome che regolano la società in nome collettivo di cui al capo III del titolo V del libro V del codice civile”* si era avanzata l'ipotesi che i redditi prodotti dalla “società professionista” venissero tassati alla stregua dei redditi prodotti dalle società in nome collettivo e che, quindi, venissero attratti nella disciplina del reddito d'impresa, ex comma 3 dell'art. 6 del TUIR.

Tale diversa qualificazione dei redditi prodotti dall'esercizio della professione di avvocato nel caso in cui la stessa venga espletata sotto forma societaria, rispetto a quella riferita all'esercizio della stessa attività mediante associazioni tra professionisti o in forma individuale che rimane di lavoro autonomo, non appariva, tuttavia, già all'epoca dell'emanazione del decreto giustificabile, alla luce di una serie di considerazioni.

Innanzitutto essa risultava essere in contrasto con la natura intrinsecamente ed oggettivamente professionale e non commerciale dell'attività svolta dalla società, dal momento che, come si è visto, la società tra avvocati continua ad avere come oggetto esclusivo l'esercizio in comune della professione dei propri soci (art. 17, comma 2). Di qui la considerazione che l'esercizio in comune dell'attività professionale doveva ritenersi assistita dalle norme che disciplinano la professione di avvocato che si estendono alle garanzie tipiche del carattere personale delle prestazioni rese ai clienti. Per cui non sembrò sin da subito ragionevole, né sotto il profilo della capacità contributiva, né in base al principio di

costituiscono crediti della società; se la prestazione è svolta da più soci, si rende applicabile il compenso spettante ad un solo professionista, salvo espressa deroga pattuita per iscritto dal cliente (art. 25).

uguaglianza, qualificare in modo differenziato redditi che promanavano dalla medesima fonte in capo a professionisti associati o singoli³⁸.

In secondo luogo, e sul piano letterale, il rinvio alle norme che regolano le società in nome collettivo non era sufficiente a far discendere la sicura applicabilità del medesimo regime fiscale anche alle società tra avvocati, atteso che tale rinvio restava pur sempre circoscritto alla disciplina civilistica della forma societaria prescelta per consentire l'esercizio della professione di avvocato e non doveva necessariamente estendersi a quella tributaria³⁹.

Una conferma della limitata portata del predetto rinvio si riscontra, tra l'altro, nel successivo comma 4 del cit. art. 16 laddove emerge la volontà del legislatore di estendere alla società tra avvocati, *"in quanto compatibili, le norme legislative, professionali e deontologiche che disciplinano la professione di avvocato"*.

Non potendo, dunque, trovare risposte in merito all'esatta qualificazione fiscale dei redditi prodotti dalla società tra avvocati nel testo del D.Lgs. n. 96/01, occorre risalire ad essa attraverso l'esame dei principi e delle regole proprie del TUIR.

Tra queste, assume rilievo l'art. 55 che, com'è noto, definisce d'impresa il reddito derivante dall'esercizio di imprese commerciali e, dunque delle attività indicate all'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma d'impresa, oltre che quello derivante dall'esercizio di attività *organizzate in forma d'impresa* dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.

Atteso che l'esercizio in comune della professione di avvocato che è oggetto della società professionista, sicuramente non rientra tra le attività indicate all'art. 2195 c.c., appare evidente che il problema della qualificazione del reddito prodotto dagli avvocati associati in forma societaria dipende dalla presenza o meno di *quell'organizzazione in forma d'impresa* che, secondo unanime dottrina e giurisprudenza, com'è noto, porta a qualificare d'impresa quelle attività in cui l'organizzazione prevale sull'opera personale del professionista o dell'artista.

E' noto ancora che gli esercenti arti e professioni possono fornire le loro prestazioni con un'organizzazione di mezzi e persone, ma è altrettanto noto che tale organizzazione conserva, di norma, un carattere strumentale per lo svolgimento dell'opera intellettuale e non snatura il carattere professionale dell'opera prestata; *l'organizzazione in forma d'impresa* richiesta dal cit. comma 2 dell'art. 55 è, infatti, requisito diverso dalla mera organizzazione dell'attività e si realizza quando essa assume una tale dimensione da sovrastare l'apporto personale

³⁸ Così, R. SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 1015.

³⁹ Tale rinvio opera, invero, per gli aspetti non regolati dal D.Lgs. n. 96 in materia di conferimenti, di funzionamento degli organi, di regime di pubblicità degli atti, della tenuta delle scritture contabili, ecc..

dell'artista o professionista che si limita, in sostanza, ad operare come un organizzatore di capitali o di lavoro altrui.

E' vero che l'organizzazione in forma d'impresa potrebbe apparire più probabile in caso di una società tra avvocati in cui le sinergie dei professionisti associati, i mezzi impiegati, la tenuta di più complessi sistemi contabili, il numero dei collaboratori, le dimensioni dello studio, ecc., potrebbe portare alla rilevazione d'una organizzazione di rilevanza sicuramente maggiore rispetto a quella di professionisti individuali. Ma è pur vero che la diversa qualificazione del reddito prodotto quale reddito d'impresa, anziché quale reddito di lavoro autonomo, identicamente al caso di esercizio in forma individuale o associata della professione di avvocato, non poteva che dipendere dalla verifica quella *eterorganizzazione*, rilevabile all'esterno, di beni o mezzi impiegati capace di assorbire e superare l'apporto dei singoli soci professionisti.

Del resto è questa la conclusione cui si perviene partendo dalla nota sentenza n. 156 del 21.05.2001 con cui la Corte Costituzionale, chiamata di a pronunciarsi sulla legittimità dell'IRAP sui professionisti, ha definitivamente chiarito che, mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa d'impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché la stessa venga svolta con carattere di abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare lo svolgimento d'una attività professionale in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui che non sarà assoggettato ad IRAP giacché, ai fini di questo tributo, il presupposto è rappresentato dall'esercizio di un'attività *autonomamente organizzata* diretta alla prestazione di servizi⁴⁰.

Ebbene, tale impostazione sistematica è quella che è stata poi accolta con riferimento alle società tra avvocati dalla stessa Agenzia delle entrate che, con la Risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003 ha ammesso la qualificazione del reddito come lavoro autonomo, e non d'impresa, *“per ragioni di coerenza del sistema impositivo e del reale contenuto professionale dell'attività svolta”*.

Secondo l'Agenzia, infatti, il modello societario della *Società tra avvocati* risulta del tutto peculiare rispetto allo schema societario, proprio in considerazione della rilevanza che

⁴⁰ Con ciò confermando la necessità di una previa verifica della sussistenza dell'organizzazione in forma d'impresa, secondo l'accezione innanzi rappresentata per sottoporre ad i PA redditi professionali che in linea di principio ne sarebbero, pertanto, esclusi proprio in quanto fondati sulla prevalenza dell'opera personale del professionista rispetto al capitale ed al lavoro di terzi. Sulla tormentata vicenda dell'IRAP dovuta dai professionisti, si rinvia, tra le più significative, alle sentenze dalla Corte di cassazione, n. 19515 del 10.09.2009 e n. 12664 del 09.06.2011.

assume, nell'ambito della STP, la prestazione professionale dei soci rispetto alla incidenza del capitale; del resto, anche secondo l'art. 2238 c.c., va negata la natura commerciale delle attività svolta dai professionisti intellettuali e degli artisti.

In conclusione, secondo quest'interpretazione, il rinvio contenuto nel cit. D.Lgs. n. 96/2001 alle disposizioni che regolano la società in nome collettivo opera ai soli fini civilistici, mentre ai fini fiscali, i redditi prodotti dalla STP costituiscono redditi di lavoro autonomo ed ad essi va applicata la disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'art. 5, comma 3, lett. c) del TUIR.

4. Criteri di tassazione del reddito prodotto dalla STP tra avvocati.

Ciò posto, nessun dubbio residua oggi sul fatto che i redditi prodotti dalla società tra avvocati vadano determinati in base ai principi di cui all'art. 53 TUIR e che gli stessi vadano imputati in capo ai singoli soci, indipendentemente dall'effettiva percezione, come avviene per i redditi prodotti da un'associazione professionale. Resta inteso che gli altri eventuali proventi conseguiti dalla società che non derivino dall'esercizio dell'attività professionale, andranno tassati secondo la loro fonte analogamente a quanto avverrebbe per una società semplice o una persona fisica.

Quanto ai criteri di imputazione del reddito ai singoli soci, valgono le regole disposte dal comma 3, lett. c) del cit. art. 5 del TUIR per cui le quote di partecipazione agli utili dei singoli associati possono assumersi in misura diversa dai conferimenti in base ad atto pubblico o scrittura autenticata da redigersi fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione, per consentire di modulare l'entità del reddito da ripartire tra gli associati in funzione dell'effettiva quantità di lavoro prestato da ciascuno di essi.

Un delicato problema si pone, invece, per l'imputazione delle perdite subite dalla società in un dato periodo d'imposta. Anche qui, in mancanza di apposita disciplina, l'unica regola applicabile è quella del comma 2 dell'art. 8 del TUIR e, pertanto, dette perdite andranno imputate in capo ai soci nella stessa misura in cui sono imputati gli utili. Si tratta di stabilire l'entità di detta imputazione al socio avvocato nel caso di perdite superiori all'entità dei conferimenti di capitale o d'opera prestati; è evidente che il riconoscimento d'una maggiore perdita rispetto al patrimonio sociale, derivante ad es., da un risarcimento per colpa professionale imputabile ad un socio incaricato, verrebbe rigidamente ripartita in capo a tutti i soci in base alla misura della loro partecipazione agli utili, e, quindi, anche su quelli non

personalmente responsabili del danno cagionato, nonostante la responsabilità personale illimitata del socio incaricato per l'attività svolta in esecuzione dell'incarico sancita all'art. 26 del D.Lgs. n. 96/01.

Altre questioni sorgono, poi, nei casi di cessione delle quote di partecipazione alla società tra avvocati e nei casi di scioglimento del vincolo sociale limitatamente ad un socio.

Il comma 1 dell'art. 22 del cit. D.Lgs. 98 regola, innanzitutto, l'ipotesi della *cessione delle quote di partecipazione* subordinandola al previo consenso di tutti i soci, salva diversa volontà stabilita nell'atto costitutivo. La cessione, sul piano fiscale, stante l'assimilazione tra il reddito prodotto dalla società a quella d'una associazione tra professionisti, va considerata esclusa dal regime di tassazione dei *capital gains* di cui alle lett. c) o c-bis) del comma 1 dell'art. 67 TUIR, a seconda della natura della partecipazione ceduta⁴¹.

I problemi interpretativi più complessi si pongono in relazione ai casi di scioglimento del vincolo sociale limitatamente ad un socio avvocato. Il tema è già di rilevante complessità per ciò che concerne le società commerciali, siano essi di capitale che di persone.

In questa sede, si segnalano le incertezze derivanti dalla applicazione delle regole stabilite dall'art. 44 del TUIR con specifico riferimento agli utili da partecipazione in società di capitali anche alle società di avvocati "*in quanto compatibili*" analogamente a quanto avviene per i soci di società di persone .

Gli utili da partecipazione distribuiti in caso di liquidazione della quota, diversi dagli ordinari dividendi risultano, infatti, attualmente tassati per la parte eccedente la porzione di patrimonio netto "*fiscalmente neutro*" nei confronti del socio uscente, determinato dalla quota di capitale originariamente conferito, dalla quota di ulteriori apporti di capitale conferiti dallo stesso e dalla parte di riserve di utili già tassati al momento del loro accertamento in capo alla società. L'eccedenza di valore tassabile (se esistente) potrà, dunque, dipendere dal computo di (o saldo algebrico tra) plusvalori latenti, dell'avviamento e della quota di utili (o perdite) già maturata o che andrà maturarsi per effetto delle operazioni in corso nel momento in cui diventano efficaci le singole ipotesi di scioglimento.

C'è da chiedersi, al riguardo, se tutta la predetta eccedenza di valore sia tassabile nei confronti dei soci avvocati o se, viceversa, come da autorevole dottrina ritenuto¹⁵, sia imponibile la sola quota di detta eccedenza imputabile ai proventi maturati nelle operazioni

⁴¹ In particolare se viene ceduta una partecipazione qualificata il regime di tassazione sarà quello della dichiarazione in caso di partecipazione non qualificata l'eventuale plusvalenza sarà tassata con imposta sostitutiva, ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. n. 461/97. Sulla questione ci si permette di rinviare al mio, *Lo scioglimento del vincolo sociale limitatamente ad un socio. Profili fiscali*, CEDAM, 1996.

in corso sul presupposto che sia i plusvalori latenti, che l'eventuale avviamento, non sarebbero comunque tassabili nei confronti di soci della società professionale, per il fatto che il relativo reddito è comunque di lavoro autonomo e non d'impresa.

Questa soluzione presupporrebbe, tuttavia, la rilevanza anche agli effetti fiscali della situazione patrimoniale prevista dall'art. 2289 c.c. che, invece, sembra esclusa in radice dalla lettera della legge.

Qualora, infatti, si ritenesse possibile stabilire, con l'ausilio della tecnica contabile, l'entità della quota imputabile ai soli utili maturati o che andranno a maturarsi con riferimento alle operazioni concluse all'epoca dello scioglimento, non si riuscirebbe, comunque, ad individuare la norma in base alla quale l'interprete sarebbe autorizzato ad espungere dalla somma liquidata al socio determinati componenti al fine di sottoporre di gli stessi ad un particolare regime fiscale, tenuto conto dell'unitarietà di del concetto di quota che si desume, del resto, dallo stesso tenore letterale del già cit. art. 2289 c.c.

A me sembra che - benché risulti evidente il difetto di coordinamento tra le norme del TUIR espresse con riferimento a soci di società di capitali (già estensibili con difficoltà a soci di società di persone) ai soci d'una società tra avvocati proprio per la mancanza d'una apposita disciplina fiscale - la soluzione da adottare nel caso di liquidazione della singola quota, analogamente ai casi di liquidazione della quota ai soci di società di persone, sia quella di ritenere tassabile l'intera eccedenza ricevuta dal socio uscente o dagli eredi di quello defunto in quanto "*differenza di valore*" scaturente da un precedente impiego di capitale il cui ammontare può essere definito in base a criteri di legge, tassabile ex lett. h) del comma 1 dell'art. 44 del TUIR⁴².

Anche per i soci della società professionale, ciò che costituisce reddito è, in definitiva, una "*differenza di valore*" tra l'importo complessivamente ricevuto ed il "*costo*" della partecipazione posseduta, corrispondente all'originario apporto e agli apporti successivamente effettuati nella società. Pertanto, se si volesse ricondurre l'ipotesi in esame ad una delle categorie nominate elencate all'art. 6 del TUIR, quella dei redditi di capitale sarebbe, a ben vedere, l'unica idonea a ricomprendere gli eventuali incrementi patrimoniali conseguiti dal socio.

La categoria in questione è, infatti, quella in cui lo stesso legislatore ha espressamente menzionato le differenze di valore subite da determinati beni tra il momento d'inizio e quello

⁴² In base al quale sono redditi di capitale gli interessi e "*gli altri proventi aventi per oggetto l'impiego di capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto*".

di ultimazione del relativo investimento (art. 44, lett. *a, b, f; g*) e che, quindi, è idonea ad accogliere non solo i frutti ordinari di un dato impiego di capitale, ma anche le variazioni patrimoniali derivanti dall'investimento. Tale qualificazione consentirebbe, peraltro, di risolvere la questione dell'imputazione del reddito eventualmente conseguito dal socio avvocato uscente nel periodo d'imposta in cui si verifica la percezione delle somme (o l'assegnazione di beni sociali) non potendosi, nella specie, applicare il diverso principio di competenza applicabile ai redditi da partecipazione, atteso che il socio avvocato uscente, in effetti, *non partecipa* affatto alla ripartizione del reddito determinatosi alla chiusura di quel periodo d'imposta, in ordine al quale, non è consentita alcuna rilevazione straordinaria da parte della società e nessuna tassazione in capo alla stessa⁴³.

5. *La nuova STP in forma di società di capitali: peculiarità, caratteristiche e incertezze sulla qualificazione del reddito prodotto*

Con l'art. 10, della cit. L. n. 183/2011, si è dato ingresso nel nostro ordinamento alla costituzione di società per l'esercizio di attività professionali (STP) regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai Titoli V e VI del Libro V del codice civile, con ciò aprendosi la strada alla costituzione di STP in forma di società di capitali per tutte le professioni, compresa quella forense, diversamente da quanto sin ora stabilito con il cit. D.Lgs. n. 69/2001.

La norma rinvia quanto alla disciplina delle STP ad un futuro regolamento ministeriale che, allo stato, risulta essere stato emanato in bozza e non ancora firmato dal Ministro della Giustizia.

Va subito precisato che, anche con riferimento alle nuove STP nulla viene chiarito in merito al trattamento fiscale da riservare ai redditi derivanti ai soci dall'esercizio dell'attività per cui, identicamente a quanto è avvenuto con riguardo alla disciplina recata dal D.Lgs. n. 96/2001, occorre cercare di individuare il regime fiscale di tassazione dell'attività professionale svolta a mezzo di strutture societarie che si appalesi "coerente" con la ispiratrice della novella e con i principi generali in materia di tassazione dei redditi a fini IRES ed IRPEF, oltre a considerare le ipotesi che si ritrovano ora formulate nel recente disegno di legge delega di riforma del sistema fiscale, attualmente all'esame della Camera che, come si chiarirà, potrebbero rappresentare "la soluzione" all'incerta qualificazione dei redditi

⁴³La liquidazione della quota nei casi di scioglimento del vincolo sociale non è, infatti, considerata dal legislatore tra quelle vicende che, interrompendo l'ordinario periodo d'imposta, determinano l'esigenza d'una autonoma rilevazione del reddito maturato in corso d'anno.

in questione.

Si cominci a precisare che, ai sensi del comma 4 del cit. art. 10, L. n. 183/2001 l'oggetto sociale della STP dovrà essere rappresentato *in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci*, intese come le sole professioni regolamentate⁴⁴. L'atto costitutivo della STP dovrà, inoltre, espressamente prevedere, la possibilità dell' ammissione in qualità di soci dei *solì professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi*, anche in differenti sezioni, compresi i cittadini degli Stati membri dell'Unione europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante⁴⁵, ma anche la possibilità di ammettere come soci, *soggetti non professionisti*, sebbene per lo svolgimento di sole prestazioni tecniche, o per finalità di investimento. Il citato regolamento ha già limitato la partecipazione di questi soci non professionisti alla misura massima di 1/3 del capitale.

Per assicurare che l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo *dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta*, l'atto costitutivo dovrà indicare i criteri e le modalità del conferimento degli incarichi e prevedere che la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente. In mancanza di tale designazione, il nominativo del socio dovrà essere previamente comunicato per iscritto all'utente. Infine, l'atto costitutivo dovrà espressamente disciplinare le modalità di esclusione dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo.

I commi 5 e 6 prevedono, rispettivamente, che, qualunque sia la forma della società nella sua denominazione sociale dovrà esservi l'indicazione "*società tra professionisti*", e che la partecipazione di un socio professionista ad una STP è incompatibile con la partecipazione come socio professionista ad altra STP; non così per i soci investitori che

⁴⁴ Tuttavia, l'adozione di una struttura societaria a responsabilità limitata non costituirebbe una limitazione dell'*intuitus personae* della prestazione professionale oggetto dell'attività sociale, che in ogni caso continuerebbe a caratterizzarla, attese altresì i continui richiami che, sempre secondo tale documento interpretativo della legge in esame, quest'ultima farebbe al mantenimento in ogni caso della personalità della prestazione. Per questo, viene precisato criticamente che a tal fine "*ancor più assume importanza la regolamentazione interministeriale prevista dal comma 10, per la quale si richiede espressamente un fattivo coinvolgimento delle Professioni, che potrà ben delimitare l'autonomia statutaria al fine di salvaguardare il presupposto inderogabile della "personalità della prestazione", che è patrimonio di fiducia nei confronti dei professionisti insito nel nostro contesto socio-economico*".

⁴⁵ Corre l'obbligo di segnare, come già indicato nel Circolare del Comitato unitario permanente degli ordini e collegi professionali del 30 dicembre 2011, che con riferimento alle qualità dei soci professionisti, laddove ai cittadini degli Stati membri dell'Unione europea si richiede per la partecipazione alle STP il solo possesso del titolo di studio abilitante, "*la norma appare inesatta e deve essere riformulata facendo riferimento alla qualifica professionale riconosciuta per l'esercizio della professione regolamentata nel rispetto delle previsioni della direttiva 2005/36/CE e del D.Lgs. 6 novembre 2007, n. 206, e non al mero titolo di studio abilitante che, in quanto tale, non attribuisce alcuna qualifica professionale, ma solo il diritto a conseguirla ottenendo l'abilitazione, in qualunque forma essa sia prescritta dalle norme vigenti*".

possono, dunque, partecipare a più STP. Il socio con finalità di investimento deve comunque rispettare i requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo professionale cui la Società è iscritta. In caso di violazioni delle norme deontologiche dell'Ordine professionale è la STP a risponderne⁴⁶.

Il comma 7, invece, è dedicato al regime disciplinare della STP stabilendo che “*i professionisti soci sono tenuti all'osservanza del codice deontologico del proprio ordine, così come la società è soggetta al regime disciplinare dell'ordine al quale risulta iscritta*”, lasciando indubbiamente intendere che non solo i professionisti che ne fanno parte, ma anche la società deve essere iscritta all'albo professionale e che, quindi, sia il professionista, sia la società potrebbero essere sottoposti a procedimento disciplinare. Tuttavia, in assenza di un'effettiva regolamentazione presso gli ordini professionali che preveda la possibilità di iscrizione anche delle società tra professionisti, le STP anche se costituite e iscritte nel Registro delle Imprese, non possono svolgere in concreto la propria attività⁴⁷.

Al comma 8 del cit. art. 10 è, invece, prevista la possibilità di costituire società tra professionisti anche per l'esercizio “*di più attività professionali*”, presumibilmente riconducibili, a casi di STP multidisciplinari fermo restando il rispetto delle ipotesi di incompatibilità dell'esercizio di diverse professioni.

Si consideri, dunque, che l'ingresso di *soci non professionisti* nella compagine sociale sebbene circoscritta a soci investitori o a prestatori di competenze tecniche, dovrebbe portare ad escludere che la qualificazione del reddito prodotto possa rimanere “intrinsecamente” di tipo professionale e, quindi, che detto reddito resti di lavoro autonomo qualora si prescelga la costituzione di una STP in forma di società di capitali⁴⁸. Se a ciò si aggiunge la piena

⁴⁶ Pertanto, le regole così come risultano dalla norma originaria e dal decreto attuativo sono le seguenti: ciascun professionista può partecipare, in qualità di socio, ad una sola società professionale; tale incompatibilità sussiste indifferentemente sia che si tratti di società mono disciplinare (ad esempio, società di soli commercialisti) che multidisciplinare (ad esempio, commercialisti ed avvocati): in altre parole, se un commercialista partecipa ad una società tra commercialisti, non può partecipare a nessun'altra STP, anche se si tratti di una STP tra avvocati e commercialisti; l'incompatibilità è legata dalla “vita professionale” del singolo socio ma è connessa a quella della STP, per cui sussiste per tutta la durata di iscrizione della STP all'ordine professionale di appartenenza. L'incompatibilità di cui sopra viene meno alla data in cui producono effetti, a livello civilistico, il recesso del socio, la sua esclusione ovvero il trasferimento dell'intera partecipazione alla STP.

⁴⁷ Sul punto è stato in verità considerato, sempre dalla Circolare del comitato unitario permanente degli ordini e collegi professionali del 30 dicembre 2011, che di fatto sembrerebbe esser addirittura preclusa la possibilità di iscrizione di dette società presso il registro delle imprese, atteso che tra la documentazione richiesta, sembrerebbe esser necessaria altresì la certificazione di iscrizione presso il rispettivo ordine professionale, assimilabile alle autorizzazioni di cui all'art. 2329 c.c.

⁴⁸ Per approfondimenti civilistici sulle nuove STP si rinvia a S. ROSSI – E. Codazzi, *La società tra professionisti: l'oggetto sociale*, in *Le Società*, n. 5 - Allegato 1, 2012, 5 ss; A. STABILINI, *I soci non professionisti*, ivi,

soggettività IRES di una società di capitali dotata di personalità giuridica che va tenuta distinta dalla persona dei soci e del reddito ad essi derivante dal possesso di una quota di partecipazione, dovrebbe concludersi che, ove si costituisca una STP di capitali, per l'esercizio di una professione protetta, compresa *quella costituita tra avvocati*, il reddito prodotto dalla società andrebbe qualificato come reddito d'impresa.

Si rammenta, al riguardo, che quando l'Agenzia si è espressa con riferimento alle società di ingegneria costituite sotto forma di srl ha dato rilievo proprio al presupposto soggettivo per ritenere tassabile il reddito prodotto come reddito d'impresa *“per il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito in una veste giuridica societaria”*.⁴⁹

Se, tuttavia, si decidesse di costituire una società tra avvocati ancora ai sensi del D.Lgs. n. 96/2001 che, come si diceva, non ammette l'ingresso di soci non professionisti e che esclude la costituzione della STP in forma di società di capitali, il reddito rimarrà di lavoro autonomo e, di conseguenza, andrà tassato, a fini IPREF, in capo ai soci come reddito professionale secondo il criterio dell'imputazione ex art. 5 del TUIR.

Si aggiunga che altre perplessità sul regime di tassazione delle nuove STP scaturiscono dal combinato disposto dei commi 9 e 11 del cit. art. 10 della L. n. 183/2001, nei quali sembrerebbe sorgere un'evidente contraddizione tra previgenti i modelli di esercizio dell'attività professionale in forma associata e quello neo costituito.

Il legislatore, pur prevedendo la “salvezza” dei diversi modelli societari e associativi già vigenti alla data di entrata in vigore della L. n. 183/2001, ha espressamente abrogato la L. 23 novembre 1939, n. 1815, che, come si ricordava, è quella che disciplina l'associazione tra professionisti che, pertanto, non potrà essere più costituita per l'esercizio in comune dell'attività professionale.

Ora se la *ratio* sottesa a questa scelta fosse, come sembrerebbe essere, quella di evitare la coesistenza di più modelli attraverso i quali consentire l'esercizio dell'attività professionale e se fosse stata perseguita la volontà di far convergere le diverse forme di esercizio dell'attività comune verso “un modello societario” anche in ragione di ciò che si registra nel panorama comunitario, si sarebbe dovuto fare uno sforzo di sistematicità con la regolamentazione della materia anche sul piano fiscale, per non lasciare l'interprete di fronte ad articolate “congetture” nel tentativo di individuare l'esatta qualificazione dei redditi prodotti attraverso la nuova STP, come invece avviene.

45 ss. Su alcuni aspetti fiscali, G. FERRANTI, *La qualificazione del reddito delle società tra professionisti dipende dalla veste giuridica adottata* in *Corr. Trib.*, 2012, 1266 ss.

⁴⁹ Così, Ris. n. 56 del 4 maggio 2006

Il fatto che siano state abrogate le norme sull'associazione tra professionisti, ma che si siano lasciate in vita le discipline dedicate alle altre peculiari tipologie modelli professionali, come le società tra avvocati, oltre che le società di ingegneria, o le società di revisione, non contribuisce certo a risolvere le incertezze sulle nuove STP acuite dalla difficoltà di inquadrare il trattamento tributario che dovrebbe derivare in capo alla società o ai soci, a seconda del modello prescelto.

Attualmente, infatti, sia per le società di ingegneria, che per quelle di revisione, o per le società tra avvocati, si possono scegliere *differenti strutture giuridiche* professionali, a discapito di quel riassetto della materia secondo un disegno unitario che si sarebbe dovuto accompagnare, quanto meno, all'abrogazione delle discipline vigenti che replicano, seppure nel rispetto di determinate condizioni, la disciplina ora prevista per le nuove STP e non "limitarsi" ad abrogare solo quella riferita all'associazione tra professionisti.

Non va inoltre dimenticato che il motivo che ha portato in passato l'Agenzia a qualificare i redditi derivanti dalla costituzione di una STP tra avvocati ex D.Lgs. n. 98/2001 come redditi di lavoro e non d'impresa, è stata la previsione dell'applicabilità alle stesse della medesima disciplina prevista per l'associazioni senza personalità giuridica che, tuttavia, per effetto della avvenuta abrogazione della legge del 1939, non potrà essere più utilizzata come modello di riferimento.

6. La tassazione della società tra avvocati ex art. 10, L. n. 183/2011: soluzioni interpretative e prospettive sul regime di tassazione del reddito ritraibile all'attività in modo separato rispetto a quello del professionista.

In mancanza di espresse previsioni sul regime di tassazione dei redditi prodotti dalle STP di nuova istituzione, vengono ad originarsi una serie di dubbi interpretativi anche con riferimento ai preesistenti modelli.

Come si diceva, le nuove STP possono, a differenza delle società tra avvocati disciplinate dal D.Lgs. n. 9672001, costituirsi, oltre che sottoforma di società di persone, anche come società di capitali. Se ciò avviene, trattandosi di soggetti passivi dell'IRES tassabili ai sensi della lett. a), comma 1 art. 73 del TUIR, difficilmente si potrebbe arrivare a sostenere che il reddito della STP di capitali rimanga "reddito di lavoro autonomo" e non d'impresa. Viceversa, se la STP si costituisce sottoforma di snc, il reddito prodotto - in ragione della peculiarità di questa forma giuridica, potrebbe continuare a qualificarsi reddito

di lavoro autonomo, identicamente a quanto si è verificato con le STP tra avvocati costituite ai sensi del D.Lgs. n. 98/2001.

Il differente trattamento fiscale che ne deriva, sebbene possa trovare una sua *ratio* nei principi generali del sistema di tassazione societaria, resta “anomalo” nel caso dell’attività professionale svolta in forma societaria se si considera il fatto che, anche per le nuove STP, *l’intuitus personae* che caratterizza l’affidamento dell’incarico ai (soli) soci professionisti che fanno parte della compagine sociale rappresenta la prerogativa irrinunciabile che ha ispirato la nascita del nuovo istituto giuridico, cui si associa l’esclusività dell’oggetto sociale rappresentato dall’esercizio in via esclusiva dell’attività professionale da parte dei soci che mal si presta ad una diversa qualificazione del reddito prodotto dall’esercizio dell’attività a seconda del modello e struttura societaria prescelta.

Basti pensare che anche nelle STP, il requisito fondamentale che, a pena di nullità va previsto nell’atto costitutivo, oltre alla denominazione “società tra professionisti”, è l’obbligo che la prestazione rimanga professionale e che venga espletata da un socio abilitato all’esercizio della professione. Ed invero, nella STP, pur potendosi ammettere soci soggetti diversi da professionisti, siano essi investitori o finanziatori, viene preclusa la prestazione di servizi professionali da parte di questi.

Ebbene, se la “prevalenza” della natura professionale dell’attività sul capitale che, all’epoca, ha portato a qualificare come reddito di lavoro quello svolto attraverso una STP tra avvocati costituita ai sensi del D.Lgs. n. 98/2001, rimane si fa assai fatica a pensare che le nuove STP, costituite ex art. 10 della L. n. 183/2001 sotto forma di srl o spa, debbano “perdere” il connotato intrinsecamente ed oggettivamente professionale dell’attività svolta a vantaggio della prevalenza del solo elemento “soggettivo” rappresentato dalla veste giuridica prescelta che li conduce ad una diversa qualificazione del reddito prodotto come reddito d’impresa e, dunque, verso la tassazione, dei redditi imputati o distribuiti ai soci (professionisti o non professionisti) come utili da partecipazione con conseguente applicazione del *regime di tassazione per esenzione* a seconda della quota detenuta, per evitare la doppia imposizione economica.

A tali inconvenienti si potrebbe ovviare solo qualora la STP in forma di società di capitali decidesse di optare per il regime di trasparenza fiscale, ex artt. 115 e 116 del TUIR, atteso che in tale ipotesi i redditi conseguiti dalla società verrebbero direttamente imputati ai soci sui quali andrebbe prelevata in via definitiva l’imposta. In tal modo si ovvierebbe al problema della qualificazione del reddito prodotto in capo alla STP di capitali e resterebbe il problema

della qualificazione del reddito imputato per trasparenza in capo ai soci che, a seconda della loro veste di professionisti o non professionisti, potrebbe addirittura portare ad ipotizzare una diversa qualificazione del reddito conseguito come reddito “di lavoro autonomo” o di “capitale”.

Fatte queste considerazioni, non resta che chiedersi come potrebbe mai andare a regime e “decollare” il nuovo istituto giuridico delle STP in mancanza di una certezza sul regime fiscale applicabile sulla società e sui soci e, quindi, in assenza di una compiuta valutazione dei costi “fiscali” connessi alla scelta del modello giuridico di riferimento. Per ora, non resta che augurarsi che, al più presto, arrivi un intervento normativo chiarificatore in grado di conferire stabilità giuridica alle scelte di quei professionisti che intendessero svolgere in forma associata la propria attività professionale.

Per concludere queste riflessioni sulla regime di tassazione delle STP professionali non può trascurarsi di considerare quello che, a breve, potrebbe accadere ove si completasse l'iter di riforma avviato con il disegno di legge delega di riforma fiscale che, attualmente, è all'esame della Camera(AC 5291) .

Il capo VI della citata legge delega, dedicato alla revisione della tassazione “*in funzione della crescita, dell'internazionalizzazione delle imprese e della tutela dell'ambiente*” contiene l'enunciazione dei criteri direttivi con cui il Governo dovrebbe approdare “*all'unificazione dell'imposizione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo*” che, a ben vedere, potrebbe rappresentare la “*chiusura del cerchio*” attraverso la quale dirimere le incertezze di qualificazione dei redditi professionali svolti in forma societaria.

All'art. 4 del citato ddl viene stabilito che il Governo è delegato ad introdurre norme per la ridefinizione dell'imposizione sui redditi, che dovrebbero portare all'assimilazione al regime dell'IRES dell'imposizione sui redditi di impresa, compresi quelli prodotti in forma associata dai soggetti passivi dell'IRPEF, con l'assoggettamento di detti redditi “unificati” ad un'imposta unica sul reddito imprenditoriale (cd. IRI) con aliquota proporzionale, *allineata a quella dell'IRES*, ed alla previsione della deducibilità dalla base imponibile della predetta imposta delle somme prelevate dall'imprenditore e dai soci che concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai degli stessi fini dell'IRPEF .

L'esigenza di pervenire alla predetta “unificazione” dell'imposizione tra redditi d'impresa e redditi di lavoro autonomo, come si legge nella stessa relazione di accompagnamento al testo di legge, nasce dalla considerazione dell'identico trattamento riservato ai redditi derivanti dall'esercizio di un'attività economica in taluni Stati membri dove il reddito che

l'individuo ritrae dall'azienda come remunerazione del proprio lavoro è considerato un costo deducibile per l'azienda ed è quindi, deducibile dall'imposta sulle società.

La delega, in definitiva, si dirige verso una tassazione “separata” dell' *attività d'impresa* ad aliquota proporzionale, che di norma sarà più contenuta rispetto alla aliquota progressiva IRPEF dei redditi distribuiti o imputati all'imprenditore o al socio di società commerciali, compresi – in via di assimilazione – i redditi del professionista o del socio professionista di STP. L'impostazione è in linea, peraltro, con il concetto di impresa secondo la sua accezione comunitaria che include, com'è noto, l'esercizio dell'attività svolta anche da professionisti.

Si tratta di un'innovazione di tipo strutturale che, secondo le intenzioni espresse nella delega, intende apportare effetti di ampio respiro sul sistema di tassazione delle attività economiche, siano esse svolte sotto forma individuale o societaria e che punta alla capitalizzazione dei redditi ed alla formazione dei patrimoni delle piccole imprese.

Per questa *finalità extrafiscale*, si è scelto di adottare un modello unitario di tassazione che, scindendo il reddito dell'impresa o dello studio da quello dell'imprenditore o del professionista rende possibile ridurre il carico fiscale il reddito reinvestito nell'impresa o nell'attività professionale e mantenere una tassazione progressiva sulla parte di reddito “prelevato” per soddisfare i bisogni propri e della famiglia, riconoscendo in definitiva l'utilità sociale della patrimonializzazione e dell'investimento nell'attività economica svolta.

In tal modo la proposta si pone in continuità con gli altri strumenti agevolativi, di recente introdotti nell'ordinamento, che puntano sulla capitalizzazione delle imprese (cd. ACE)⁵⁰, oltre che con la previsione, con altro principio di delega (art. 4, cit., comma 2), d'una più puntuale definizione *dell'autonoma organizzazione* tassabile a fini IRAP che potrà riguardare, quindi, *all'attività economica* svolta dalla società o dallo studio/società professionale in via separata rispetto alla persona del suo titolare.

⁵⁰ Si tratta del cd. aiuto alla crescita economica (ACE) introdotto dall'art. 1 del DL. n. 201/2011 con il quale il Governo ha inteso favorire il rilancio dello sviluppo mediante una riduzione della imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio, rendendo deducibile il rendimento del capitale di rischio, valutato tramite l'applicazione di un rendimento nozionale al nuovo capitale proprio. La misura intende ridurre lo squilibrio del trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio.

Spunti ricostruttivi in ordine alla natura dell'interpello nella disciplina delle società di comodo

di Samantha Buttus

ABSTRACT

This work is supposed to investigate the nature of the ruling in the discipline concerning shell companies, that legal practice and theory usually include among the so-called disapplication rulings, also under the explicit cross-reference to art. 37 bis, 8° comma (paragraph) of the d.P.R. Nr. 600 of 1973.

After the opportune explanation about the concept of “disapplication” of statutory provisions and the examination of the few legality judgements concerning this topic, this work will tell the different types of ruling, depending on the proceedings compulsoriness and on the consequences as provided in the rules in connection with its default of interpretation.

You will finally find a reconstruction of a ruling provided for shell companies as a non-necessarily-compulsory motion, to which follows an opinion on the legal qualification of the fact as an issue from the Tax Authorities, in relation to the existence in actual fact of a case of exclusion from the application of the prejudicial system.

SOMMARIO: 1. Breve inquadramento della disciplina relativa alle società di comodo - 2. Le cause di esclusione e la previsione dell'interpello: l'equivoco della disapplicazione di norme - 3. Natura dell'interpello e relative conseguenze processuali nella prassi amministrativa e nella giurisprudenza di legittimità - 4. Ipotesi ricostruttiva

1. Breve inquadramento della disciplina relativa alle società di comodo

Le strutture societarie non utilizzate per l'esercizio di un'attività d'impresa, ma precostituite senza una tensione al reddito, ovvero sia in assenza di imprenditorialità, definite come società “non operative” (o “di comodo”)⁵¹, vengono da tempo contrastate dall'ordinamento tributario⁵², in base a *rationes* variamente ipotizzate dalla dottrina⁵³.

⁵¹ Sulle società non operative, per limitarsi alle opere collettanee, AA.VV., *Le società di comodo, Regime fiscale e scioglimento agevolato*, Roma, 1995; AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di L. Tosi, Padova, 2008.

⁵² R. BRACCINI, *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, 49 ss.

⁵³ Giustificano la normativa in virtù di una *ratio* antievasiva, R. LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, 1100 ss.; antielusiva: R. SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, cit., 68; extrafiscale, D. STEVANATO, *Le società “di comodo”, tra imposizione crypto-patrimoniale e dirigitico utilizzo extrafiscale del tributo*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, 4 ss. Sostiene l'impossibilità di delineare una *ratio* extrafiscale, ma esclude altresì ogni giustificazione della normativa sia in ottica antievasiva che antielusiva, M. NUSSI, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di*

Oggi, l'art. 30, comma 1, primo periodo della legge 23 dicembre 1994, n. 724, così come modificato dall'art. 1, comma 128 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, prevede un cd. test di operatività per tutte le società commerciali residenti, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ad eccezione dei soggetti puntualmente indicati nel secondo periodo dello stesso comma: il mancato superamento del test - accompagnato dall'insussistenza delle altre cause di esclusione, delle quali si dirà meglio *infra* - comporta l'applicazione delle predeterminazioni legali⁵⁴ del reddito e del valore della produzione netta previste dai successivi commi 3 e 3-*bis*, nonché della disciplina relativa al credito Iva di cui al comma 4.

Le società non operative, dunque, ai fini dell'imposizione sul reddito e dell'Irap dovranno considerare una base imponibile (gioco-forza) fittizia, da calcolarsi secondo le modalità stabilite dalla disciplina speciale derogatoria; inoltre, vedranno limitate le possibilità di utilizzo del credito Iva, con pregiudizio della neutralità dell'imposta.

A prescindere da quale sia l'effettiva finalità perseguita dal legislatore, non pare potersi dubitare che la disciplina in questione, oltre che speciale, sia altresì penalizzante per i soggetti alla stessa sottoposti: può, dunque, agevolmente ritenersi che, quanto meno, il legislatore tenda a disincentivare il ricorso a società di comodo, stimolando altresì l'esodo da tale regime delle società coinvolte⁵⁵.

Volendo circoscrivere l'esame all'imposizione diretta, infatti, non può che ribadirsi che il reddito "presunto" *ex lege* in capo alla società di comodo è necessariamente entità estranea all'effettivo presupposto realizzato, tanto da risultare compromesso il rispetto del principio di capacità contributiva⁵⁶: se la società è non operativa risulta difficile ipotizzare che abbia realizzato un reddito o, quanto meno, che abbia lo realizzato nel *quantum* prestabilito dalla legge.

La disciplina è, dunque, alternativa rispetto a quella ordinaria ed introduce un regime che sfavorisce le società non capaci di superare il test (e non integranti alcuna causa di

disincentivazione e rimedi incoerenti, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 497, il quale, pur ammettendo che potrebbe apprezzarsi l'esigenza di un più agevole controllo rispetto ad un fenomeno sgradito e di complesso riscontro nella molteplicità dei casi concreti, giunge a rilevare l'assenza di fini coerenti con la disciplina adottata.

⁵⁴ O, se si preferisce, delle presunzioni legali assolute. Ritiene comunque possibile la prova contraria, nonostante l'espunzione dell'inciso "salvo prova contraria", L. TOSI, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, cit., 9 ss.

⁵⁵ M. TRIVELLIN, *L'uscita dal regime delle società di comodo. Analisi di un'agevolazione fortemente discutibile sul piano della ragionevolezza e cenni ad alcune problematiche applicative*, in AA.VV., *Le società di comodo*, cit., 15 ss.

⁵⁶ R. LUPI, *Le società di comodo come disciplina anti-evasiva*, cit., 1097 ss.; D. STEVANATO, *Le società "di comodo", tra imposizione cripto-patrimoniale e dirigistico utilizzo extrafiscale del tributo*, cit., 5.

esclusione), colpendole con un'imposizione che prescinde totalmente dalla realizzazione del presupposto.

Non è questa la sede per interrogarsi sulla legittimità costituzionale di un tale regime, intendendo qui affrontare un diverso profilo della disciplina considerata, un profilo più squisitamente procedurale con eventuali e connesse implicazioni di natura processuale: si vuole, infatti, indagare il ruolo che debba assegnarsi all'interpello cui fa riferimento l'art. 30, comma 4-*bis*, della legge n. 724 del 1994, interpello del quale non emerge chiara con immediatezza la reale natura.

2. Le cause di esclusione e la previsione dell'interpello: l'equivoco della disapplicazione di norme

Si è già ricordato sopra come il secondo periodo, del comma 1, dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994 dispensi determinati soggetti dall'effettuazione del cd. test di operatività, con conseguente pacifica esclusione degli stessi dall'ambito applicativo del regime penalizzante⁵⁷.

I successivi commi 4-*bis* e 4-*ter* dello stesso articolo prevedono ulteriori casi di esclusione dal regime *de quo*, ma non più in considerazione di aspetti soggettivi, bensì in presenza di situazioni oggettive.

Mentre il comma 4-*ter* rimette ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate il compito di prestabilire le situazioni oggettive di esclusione⁵⁸, in presenza delle quali è "consentito disapplicare" *tout court* le disposizioni dell'art. 30⁵⁹, ai sensi del precedente comma 4-*bis*⁶⁰, è causa di esclusione la presenza di situazioni, pur sempre di natura oggettiva, che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei

⁵⁷ La norma prevede che "le disposizioni del primo periodo non si applicano", stabilendo, così, una serie di fattispecie escluse: si tratta, dunque, di una disposizione di esclusione che concorre a delimitare il perimetro applicativo della disciplina. Sul concetto di "esclusione", per tutti, S. LA ROSA, *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, 569: "la distinzione tra esclusioni ed esenzioni d'imposta è per il giurista distinzione tra disposizioni volte a circoscrivere la situazione colpita dal tributo e disposizioni che, viceversa, dettano una disciplina giuridica eccezionale di quella medesima situazione"; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 31 ss.; M. BASILAVECCHIA, *A agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., V, Milano, 2001, 50 ss.

⁵⁸ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate <http://www.agenziaentrate.it>.

⁵⁹ A tale provvedimento può riconoscersi natura di atto generale interpretativo, in quanto l'individuazione delle cause "automatiche" di esclusione concorre a delimitare, a chiarire l'ambito applicativo della disciplina, anche in funzione di garanzia della certezza del diritto, senza che emerga la necessità di uno specifico provvedimento normativo regolamentare.

⁶⁰ Introdotto dall'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (decreto Bersani), con decorrenza dalla stessa data ed efficacia dal periodo d'imposta in corso a quella data, successivamente modificato dall'art. 1, comma 109, lett. h) della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

proventi, nonché del reddito determinati ai sensi dello stesso art. 30, ovvero non hanno permesso di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'Iva.

Si tratta di evenienze oggettive di carattere straordinario le più disparate, non ipotizzabili a priori, ma che riguardano la specifica e particolare sfera (soggettiva) della società interessata: il mancato superamento del test di operatività è, dunque, solo un “indizio” della non operatività della società, la quale non solo in ragione di ciò viene assoggettata al regime derogatorio, essendo altresì necessario che si verifichi il fatto (negativo) della insussistenza delle specifiche cause di esclusione, le quali concorrono così a delimitare l'ambito applicativo del regime in esame, come si osserverà ancor meglio nel prosieguo.

Tuttavia, nella stessa norma si stabilisce che la società (di primo acchito, non operativa), in presenza di tali situazioni, possa “richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”.

Occorre innanzi tutto effettuare una considerazione di carattere preliminare, in relazione alle due norme citate, considerazione che non deve apparire meramente terminologica: nel comma 4-*ter* il legislatore afferma che “è consentito *disapplicare* le disposizioni del presente articolo”; nel comma 4-*bis* si sostiene, addirittura che “la società interessata *può richiedere la disapplicazione* delle relative disposizioni antielusive”.

Ora, a rigore, con riguardo a norme di legge⁶¹, non ha alcun senso giuridico disquisire di “disapplicazione” delle stesse e, tanto meno, di “richiesta” della loro “disapplicazione”.

La disapplicazione è concetto che rimanda al cosiddetto principio gerarchico, da utilizzarsi in caso di conflitto tra norme gerarchicamente ordinate e attiene al potere/dovere del giudice di disapplicare, appunto, al caso concreto una determinata norma gerarchicamente inferiore (che in astratto dovrebbe applicarsi, in quanto quel giudice è carente del potere di annullarla), incompatibile con una norma sovraordinata⁶².

Ma la norma di legge non può essere “disapplicata”, dovendo la stessa applicarsi ovvero non applicarsi solo ed esclusivamente all'esito del procedimento di interpretazione, qualificazione e sussunzione del caso concreto: se il caso da disciplinare possa sussumersi

⁶¹ Quanto meno limitando l'indagine al rapporto tra le norme dell'ordinamento interno.

⁶² Si veda, ad esempio, l'art. 5 della legge n. 2248 del 1865, all. E, che conferisce ai giudici ordinari il potere di disapplicare gli atti amministrativi (ivi inclusi i regolamenti) che non siano “conformi alle leggi”; ma anche lo stesso art. 7, comma 5 del d.lgs. 546 del 1992. Su tale ultima norma, per tutti, G. FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Giur. sist. di dir. trib., diretta da F. Tesauero, Torino, 1998, 119 ss.; A. COMELLI, *Art. 7*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, Padova, 2012, 109 ss.

entro l'ambito di una determinata norma, allora la norma dovrà essere applicata; nel caso contrario, la norma non dovrà essere applicata (non già *disapplicata*).

Il concetto di “disapplicazione” e di “non applicazione”, a ben vedere, non possono considerarsi sinonimi, posto che la disapplicazione presuppone il positivo superamento del procedimento di sussunzione, diversamente da quanto avviene nel caso di non applicazione.

Nella scelta della norma da applicare, possono verificarsi fenomeni di concorso di norme, ovvero di antinomie⁶³ che devono essere risolte per individuare la norma del caso concreto⁶⁴, ma la risoluzione di un contrasto tra norme (in prevalenza, meramente *apparente* e non *reale*) non deve essere confusa con la “disapplicazione” della norma ritenuta non rilevante: tale norma semplicemente non si applicherà (non già, si ripete, si disapplicherà).

Tanto meno, la non applicazione della norma di legge può essere richiesta a (e concessa o negata da) l'amministrazione finanziaria: dalla stessa, tutt'al più, potrà ottenersi un parere in ordine alla qualificazione del fatto, ai fini della sussunzione del caso concreto nel perimetro applicativo di una disciplina in luogo di un'altra; potrà richiedersi, dunque, una collaborazione nella risoluzione di un'apparente antinomia.

Il contrasto interpretativo tra contribuente ed amministrazione finanziaria, tuttavia, potrà permanere sino al giudizio, quando spetterà al solo interprete autorizzato il compito della “riduzione ad unità dell'ordinamento”⁶⁵ tramite la risoluzione del contrasto apparente o reale che sia⁶⁶.

⁶³ Sul concetto di antinomie e sui metodi per la loro soluzione ai fini della sistemazione del diritto, R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, in *Trattato di diritto civile e commerciale* (già diretto da A. Cicu e F. Messineo (continuato da) L. Mengoni, Milano, 1998, 215 ss.

⁶⁴ La quale, “per un principio di certezza implicitamente accolto dal nostro ordinamento, deve non poter essere, di volta in volta, che una sola”: V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Padova, 1978, 164-165.

⁶⁵ V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, cit., 165.

⁶⁶ Il contrasto *apparente* si risolve in sede interpretativa, operando la corretta qualificazione e conseguente sussunzione del caso concreto nell'ambito della norma regolatrice. Le antinomie *reali*, invece, si hanno quando i diversi criteri positivamente stabiliti per risolverle non sono sufficienti. In tali casi, la *riduzione ad unità dell'ordinamento*, comunque rimandata al *momento dell'attuazione giurisdizionale*, potrebbe avere “effetti limitati al singolo caso deciso, senza portare alla definitiva eliminazione di una delle norme confliggenti; altre volte, la eliminazione è, bensì, possibile, ma solo eventualmente, essendo riservata alla pronuncia di organi appositi, subordinatamente all'iniziativa di determinati soggetti «interessati», e può quindi accadere che il conflitto internormativo resti irrisolto per un periodo di tempo indefinito. Un esempio di quest'ultima evenienza è offerto ... dall'ipotesi di contrasto con norme costituzionali delle leggi formali e degli atti equiparati, e delle norme rispettivamente poste, poiché *le fonti di questo tipo non comportano disapplicazione*” (il corsivo è di chi scrive), “ma possono soltanto essere escluse dal sistema per effetto di una pronuncia della Corte costituzionale, la quale non può, a sua volta, intervenire senza l'iniziativa dei soggetti a ciò autorizzati. Un esempio della prima ipotesi è dato dalla situazione dei regolamenti illegittimi: che – per un verso – *sono suscettibili di disapplicazione*” (il corsivo è ancora di chi scrive) “(limitatamente al caso deciso, dunque) da parte delle autorità giudiziarie ordinarie: ma dei quali – per altro verso – è anche possibile la rimozione (annullamento), riservata, peraltro, ai soli organi della giurisdizione amministrativa, dietro ricorso dell'interessato da proporsi entro rigorosi termini di decadenza”. Così, V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, cit., 165-166.

Un tanto premesso, non può che biasimarsi la scelta lessicale del legislatore, foriera di equivoci interpretativi⁶⁷ che trascendono l'ambito della disciplina in esame e che impongono un ripensamento più ampio delle disposizioni in cui impropriamente si rinvia alla "disapplicazione" di norme di legge e di regimi legali⁶⁸.

Ciò debitamente posto, deve ora aggiungersi che la lettera della norma di cui al comma 4-*bis* parrebbe lasciar intendere che la richiesta connoti una facoltà della società non operativa, una possibilità concessa alla stessa per superare ogni dubbio in ordine alla inapplicabilità della disciplina penalizzante, dimostrando all'amministrazione finanziaria che il mancato superamento del test non corrisponde ad una situazione "di comodo", ad una mancanza di imprenditorialità nell'attività della società, ma ad una irrimediabile o contingente carenza di produttività.

Senonché, al successivo comma 4-*ter* di rimessione ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del compito di prevedere specifiche situazioni oggettive di esclusione, il legislatore fa riferimento ad un "onere" di presentazione dell'istanza di interpello (ancorché al fine di ritenerlo non necessario nelle ipotesi di cui allo stesso comma

⁶⁷ In tali casi, quando il legislatore introduce un procedimento di interpello, la quasi unanime dottrina qualifica il suddetto interpello come "disapplicativo", pur giungendo a differenti conclusioni in punto impugnabilità del diniego opposto dall'amministrazione finanziaria. Preferisce definire simili dinieghi come "dineghi di autorizzazione", F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 15; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 92. Li denomina, almeno in prima battuta, interPELLI "obbligatori" "negativi", S. LA ROSA, *L'interpello obbligatorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 711.

⁶⁸ Rilevava, però, M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 521: "a prima vista potrebbe apparire assai singolare che un organo amministrativo possa «disapplicare» una norma di legge: lo strappo rispetto ai principi sembra assai forte. Ma la singolarità svanisce se qualificiamo anche l'ultimo comma dell'art. 37-bis DPR n. 600/1973 come norma interpretativa, in questo caso *contra fiscum*, del presupposto o comunque a questo connessa". Lo "strappo", dunque, viene ricucito, assimilando anche la norma *de qua* ad un'esclusione, servente ad una corretta delimitazione del presupposto (p. 522). Anche S. LA ROSA, *L'interpello obbligatorio*, cit., 719 ss., ineccepibilmente sottolinea la "improprietà della ricorrente evocazione del fenomeno della «disapplicazione» delle norme", con riferimento ai comportamenti che possono essere tenuti dal contribuente in materia di interPELLI "obbligatori", "potendosi validamente parlare di «disapplicazione» solo con riferimento alle attività delle autorità (amministrative o giurisdizionali) istituzionalmente investite del compito di procedere alla loro applicazione, nel generale quadro del rapporto tra fonti del diritto, e con specifico riferimento ai criteri da seguire per l'individuazione della norma da applicare al caso concreto". Tuttavia, lo stesso Autore (ID., *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 791 ss., ma si veda, anche ID., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 707 ss.), con riguardo alle ipotesi ricomprese nella clausola antielusiva generale di cui all'art. 37-*bis* del dpr n. 600 del 1973, riconosce il potere in capo all'amministrazione finanziaria di "disapplicare" le norme impositive ordinarie, in virtù del fatto che la valenza normativa di tali regole venga degradata al livello delle disposizioni regolamentari o pararegolamentari, ad opera della stessa clausola generale antielusiva, qualificata come norma su norma. Anche la "disapplicazione" delle norme antielusiva specifiche (di cui all'art. 37-*bis*, comma 8, del dpr n. 600 del 1973), dovrebbe comunque considerarsi "un riflesso del generale depotenziamento delle discipline tributarie delle operazioni elencate nel medesimo articolo, e quindi riferibile alle sole norme antielusiva specifiche contenute in tali discipline". La ricostruzione del fenomeno della "disapplicazione", per quanto raffinata, oscura, però, la *ratio* delle norme a finalità antielusiva (e delle relative cause di esclusione), che, se posta in luce, consente di giustificare la loro "non applicazione" senza dover necessariamente disquisire di una loro "disapplicazione".

4-ter)⁶⁹: tale disposizione insinua il dubbio che la richiesta di interpello di cui al comma 4-bis non si sostanzi in una facoltà, bensì in un onere, appunto, in un adempimento necessario se si voglia “ottenere” un vantaggio che, nel caso in esame, parrebbe doversi individuare proprio nella “disapplicazione” (*rectius*, non applicazione) del regime di sfavore.

Eppure, come accennato sopra, la non applicazione di disposizioni normative di legge è una questione di interpretazione della corretta norma regolatrice e non può a rigore “ottenersi” sulla scorta di un atto dell’amministrazione finanziaria.

Occorre, dunque, interrogarsi sull’obbligatorietà della richiesta, sugli effetti che un’eventuale omissione della stessa si producano sulla società e, infine, sull’eventuale tutela avverso una risposta dell’amministrazione finanziaria non conforme a quella dell’istante.

Prima di proseguire nell’indagine, attraverso un breve *excursus* sullo stato della prassi amministrativa e della giurisprudenza, deve operarsi un’ulteriore considerazione.

E’ fuor di dubbio che non solo con riferimento alle situazioni soggettive individuate nel secondo periodo del comma 1 dell’art. 30 in esame, ma anche con riguardo alle situazioni (di carattere oggettivo) di cui ai commi 4-bis e 4-ter debba parlarsi di esclusioni, visto che si tratta di fattispecie perfettamente coerenti con la *ratio* della disciplina: *in unum* al mancato superamento del test di operatività, le stesse concorrono a delimitare tutte le ipotesi di tensione al reddito, al fine di giungere ad applicare la disciplina disincentivante solo alle società senza impresa⁷⁰.

3. Natura dell’interpello e relative conseguenze processuali nella prassi amministrativa e nella giurisprudenza di legittimità

L’amministrazione finanziaria, con la Circ. 7/E del 2009⁷¹, rinviando alle indicazioni già fornite con altre due Circolari del 2007⁷² e ritenendo che nello stesso ambito dell’interpello di

⁶⁹ Dispone il comma 4-ter dell’art. 30 della legge n. 724 del 1994: “Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all’*onere* di presentare l’istanza di interpello di cui al comma 4-bis”.

⁷⁰ M. NUSSI, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 494 e 496, dopo aver osservato che le cause di disapplicazione “dovrebbero essere qualificabili in termini di esclusioni, connotate cioè da un’unitarietà logica volta a concorrere a delineare la giustificazione della disciplina, e non in termini di deroga”, evidenzia “un quadro d’insieme in cui le cause di disapplicazione della disciplina delle società di comodo appaiono sostanzialmente adeguate all’impostazione che vuol far emergere un perimetro di società senza operatività imprenditoriale, individuate a livello generale tramite la presunzione legale collegata al relativo *test*”.

⁷¹ In *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 845 ss., con nota di F. PISTOLESI, *Le istruzioni dell’Agenzia delle Entrate sulla impugnabilità delle risposte agli interpelli*. Si veda, altresì, il commento di G. FRANSONI, *L’Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità delle risposte agli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2009, 1137 ss.

⁷² La Circ. n. 5/E del 2 febbraio 2007 e la Circ. n. 14/E del 15 marzo 2007.

cui all'art. 37-*bis*, comma 8, del dpr n. 600 del 1973 si inserissero le istanze di cui al comma 4-*bis* della legge n. 724 del 1994, aveva sostenuto che, in assenza di presentazione dell'istanza, la "disapplicazione" non potesse più ammettersi e che il ricorso giurisdizionale avverso il successivo avviso di accertamento fosse inammissibile.

Tuttavia, la stessa amministrazione finanziaria aveva considerato il diniego quale atto non impugnabile, stante la sua natura di parere che, pur dovendo essere necessariamente richiesto, poteva essere tranquillamente disatteso dal contribuente, il quale non subiva così alcuna lesione della propria posizione soggettiva.

Nella Circ. 14 giugno 3010, n. 32/E, nel fornire nuove istruzioni (generali) sulla trattazione delle istanze di interpello e mutando il proprio orientamento, l'Agenzia delle Entrate reputa l'istanza non necessaria ai fini della esclusione dall'applicazione della disciplina in questione, ma comunque obbligatoria, tanto che la mancata presentazione della stessa, secondo quanto si legge nella stessa Circolare, comporterà, innanzi tutto, l'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 471 del 1997 (oltre che l'applicazione, in sede di accertamento delle sanzioni nella misura massima prevista dalla legge)⁷³.

Viene, invece, ribadita la non impugnabilità del diniego, estendendo tale conclusione non solo ai casi degli interpelli ordinari, ma anche degli altri interpelli, tra cui l'interpello, pur sempre obbligatorio, di cui all'art. 37-*bis*, comma 8, del dpr n. 600 del 1973⁷⁴.

L'Agenzia, dunque, nei casi in cui la richiesta sia normativamente prevista come obbligatoria, assegna alla stessa un valore "segnalatico"⁷⁵, di monitoraggio preventivo in merito a particolari situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive.

⁷³ Sostiene l'Agenzia che "finalità comune a tutte le istanze di interpello è quella di far conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'interpretazione/applicazione di una norma tributaria ad una fattispecie concreta, riferibile alla posizione del contribuente istante. Tale considerazione resta valida per tutte le tipologie di interpello, a prescindere dalla natura della norma oggetto dell'istanza nonché a prescindere dalle specifiche connotazioni o forme che la risposta può avere. Tale conclusione, certamente pacifica per gli interpelli ordinari di natura prettamente interpretativa e gli interpelli antielusivi di cui all'articolo 21 della legge 413 del 1991, vale anche per le altre tipologie di interpello (si tratta in particolare delle istanze CFC, delle istanze inoltrate ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 e delle istanze di disapplicazione della disciplina delle cosiddette società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724) che si differenziano dalle prime in ragione della obbligatorietà della presentazione della relativa istanza ai fini dell'ottenimento di un parere favorevole all'accesso ad un regime derogatorio (in talune ipotesi anche agevolativo) rispetto a quello legale, normalmente applicabile".

⁷⁴ Afferma, ancora l'Agenzia che "l'obbligatorietà dell'istanza, in tali ipotesi, non muta il carattere non vincolante della risposta, quale atto avente natura di parere (Cfr. Circ. 7/E del 2009), né tanto meno preclude all'istante la possibilità di dimostrare anche successivamente la sussistenza delle condizioni che legittimano l'accesso al regime derogatorio".

⁷⁵ R. LUPI, *Misteri sostanziali e riflessi procedurali*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, 13.

Nella giurisprudenza, si segnalano la decisione del Consiglio di Stato 26 gennaio 2009, n. 414⁷⁶, secondo cui il diniego di interpello, in relazione al quale difetta la giurisdizione del giudice amministrativo, non potrebbe ricomprendersi tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dovendo la società ricorrere avverso il primo successivo atto impugnabile; la sentenza 15 aprile 2011, n. 8663 della Corte di Cassazione⁷⁷, prima pronuncia⁷⁸ in cui viene affrontato *funditus* il problema della natura e dell'applicabilità del cd. interpello "disapplicativo" di cui all'art. 37-*bis* comma 8 del dpr n. 600 del 1973⁷⁹, nonché la recente Cass. civ., sez. trib., 13 aprile 2012, n. 5843⁸⁰ e la recentissima Cass. civ., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 17010.

Le ultime due sentenze assumono particolare rilievo, ciascuna con riguardo a propri specifici profili, posto che con esse la stessa sezione tributaria della Suprema Corte si pronuncia in senso diametralmente opposto.

Nella sentenza n. 5843 del 2012, negando l'impugnabilità del provvedimento dichiarativo dell'improcedibilità dell'istanza di interpello di cui all'art. 30, comma 4-*bis* della legge n. 724 del 1994, per non avere lo stesso natura di provvedimento definitivo con rilevanza esterna, la Corte di Cassazione effettua un puntuale riferimento alla sentenza n. 8663 del 2011, reputando, dunque, estendibili all'interpello in materia di società di comodo tutte le

⁷⁶ In *Corr. trib.*, 2009, 1692 ss., con nota di F. PISTOLESI, *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all'interpello*.

⁷⁷ In *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 358 ss., con nota di F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*. Per ulteriori commenti a tale sentenza: F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, in *Corr. trib.*, 2011, 1701 ss.; D. STEVANATO, *Un "principio di diritto" sbagliato per una decisione corretta?* in *Dial. trib.*, 2012, 46 ss.; F. PADOVANI, *La disapplicazione delle norme antielusive specifiche: riflessioni sulla tutela processuale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, 1175 ss.; M. VOLTOLINA, *L'impugnazione "facoltativa" degli interpelli disapplicativi come via di uscita dall'impasse*, in *Dial. trib.*, 2012, 41 ss.; M.V. SERRANÒ, *Brevi considerazioni sulla non impugnabilità del diniego di disapplicazione di norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 115 ss.; S. FUCILE, *Riflessioni in tema di impugnabilità del diniego di disapplicazione di una norma antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 421.

⁷⁸ A bene vedere, già nella sentenza 21 dicembre 2004, n. 23371 (in *Giur. trib.*, 2005, 348 ss., con nota di D. STEVANATO, *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*) la Corte di Cassazione aveva riconosciuto - ma solo implicitamente - l'impugnabilità del diniego di disapplicazione emesso in seguito ad un'istanza di interpello in base all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973.

⁷⁹ Sull'interpello di cui all'art. 37-*bis* comma 8 del dpr n. 600 del 1973, oltre agli autori citati *supra* ed *infra*, tra gli altri, M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, cit., 520 ss.; G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1022; F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 87 ss.; M. BEGHIN, *Art. 37-*bis**, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011, 225 ss.; D. STEVANATO, *Il diniego di disapplicazione delle norme antielusive: assenza di "efficacia preclusiva" e superfluità di una tutela giurisdizionale*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, 29 ss.; ID., *Istanza di disapplicazione di norme antielusive e significato del "silenzio"*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, 209 ss.

⁸⁰ In *Riv. giur. trib.*, 2012, 786 ss., con nota di A. COMELLI, *E' impugnabile il diniego opposto all'istanza di interpello cd. disapplicativo?*

considerazioni effettuate ed effettuabili in relazione all'interpello disciplinato all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973.

Ora, è innegabile che il comma 4-*bis* del citato art. 30 operi un puntuale riferimento all'art. 37-*bis* comma 8 del dpr n. 600 del 1973, ma chi scrive ritiene che tale rinvio attenga solo ai profili procedurali, al mero procedimento dell'interpello colà disciplinato.

L'art. 37-*bis* comma 8 del dpr n. 600 del 1973 si compone di una disciplina sostanziale, ove si prevedono i casi in cui è esclusa l'applicazione delle norme antielusive⁸¹, nonché di una disciplina più propriamente procedimentale, la quale rimanda ad un decreto ministeriale per la concreta previsione delle modalità applicative dell'interpello: infatti, con riguardo all'esclusione dall'applicazione delle norme antielusive, la legge *espressamente impone* un'istanza di interpello e puntualmente individua gli effetti (dell'omissione) di tale adempimento.

Ne deriva che, in contrapposizione a quanto indicato dalla Suprema Corte, le conclusioni in ordine alla natura ed agli effetti dei due interpelli non necessariamente coincidono, anzi, parrebbe proprio trattarsi di due ipotesi ben distinte, stante la diversità del contenuto normativo sostanziale delle due disposizioni a confronto⁸².

Ad ogni modo e in estrema sintesi, nella sentenza n. 8663 del 2011 richiamata dalla n. 5843 del 2012, la Suprema Corte ha statuito che il contribuente debba non solo necessariamente presentare l'istanza di interpello di cui all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973, ma altresì attendere un provvedimento positivo (ancorché non discrezionale) da parte dell'amministrazione finanziaria: solo a fronte di tale "autorizzazione", il contribuente potrà "disapplicare" il regime antielusivo.

L'atto dell'amministrazione finanziaria, dunque, sembrerebbe concorrere a realizzare una fattispecie derogatoria rispetto al regime penalizzante, consentendo, così, alla società di venirne estromessa e non applicare le presunzioni di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994, altrimenti applicabili.

Da qui all'assimilazione del diniego d'interpello ad un diniego di agevolazioni, il passo è breve: la Cassazione, infatti, considera il diniego di "disapplicazione" alla stregua del diniego di un'agevolazione e, quindi, atto autonomamente impugnabile avanti le Commissioni

⁸¹ Si tratta delle norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario.

⁸² Del resto, la dottrina non ha mancato di sottolineare le peculiarità dei diversi tipi di interpello (tuttavia, non distinguendo tra interpello disciplinato dall'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973 e interpello in materia di società di comodo): G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 991; F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., *passim*; G. FRANSONI, *Efficacia ed impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, in *Quaderni Riv. dir. trib.*, n. 4, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 109 ss.

tributarie, i cui vizi, ai sensi dell'art. 19, comma 3 del d.lgs. n. 546 del 1992, non potranno essere opposti con l'impugnazione del successivo avviso di accertamento.

Inoltre, la situazione soggettiva processuale vantata dal contribuente viene qualificata di natura pretensiva, col che il giudice adito non potrà limitarsi ad una statuizione in ordine all'atto impugnato, ma dovrà valutare la sussistenza dei requisiti idonei alla non applicazione del regime antielusivo, ovverosia l'assenza di effetti elusivi nel comportamento del contribuente⁸³.

Dalla sentenza n. 8663 del 2011 si discosta, però, la sentenza n. 17010 del 2012⁸⁴, nella quale il Supremo Collegio innanzi tutto esclude la qualificazione della risposta negativa all'interpello come tipico diniego di agevolazione fiscale, in base alla condivisibile, almeno *in parte qua*, affermazione che solo l'agevolazione fiscale "costituisce un trattamento derogatorio di favore riconosciuto in generale nella ricorrenza di determinate condizioni, pur in presenza del presupposto del tributo, per finalità di realizzazione di interessi diversi da quello fiscale, ritenuti meritevoli di tutela".

L'esclusione dell'assimilazione tra i due diversi atti, tuttavia, non impedisce alla Cassazione di considerare il diniego di interpello quale atto impugnabile, ancorché non obbligatoriamente, ma solo in via facoltativa, in quanto non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, cosicché la sua mancata impugnazione da parte del contribuente "non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19".

L'impugnabilità (ancorché meramente facoltativa) dell'atto viene fatta discendere dall'obbligatorietà dell'istanza, rivolta ad ottenere (e sul punto, non paiono di potersi condividere gli esiti cui giunge la pronuncia in commento) "un atto dell'amministrazione, sia esso da intendere come una sorta di «autorizzazione alla disapplicazione» della specifica norma antielusiva in questione, sia, piuttosto, come sembra più corretto anche in base alla disciplina della materia, quale atto, esso stesso di esercizio del potere di disapplicazione (che spetta all'amministrazione e non al contribuente)".

⁸³ Sulle categorie degli interessi pretensivi ed oppositivi nel sistema processuale tributario, C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 202 ss.; se si vuole, anche, S. BUTTUS, *Il giudizio di ottemperanza nell'attuazione del giudicato tributario. Studi introduttivi*, Roma, 2010, 176 ss.

⁸⁴ Anche tale pronuncia, come la precedente n. 5843, a rigore, afferiva il provvedimento del Direttore regionale dichiarativo dell'inammissibilità dell'istanza di interpello: ma la Corte di Cassazione non si è lasciata sfuggire l'occasione di effettuare considerazioni più generale sull'istanza di interpello "disapplicativo", ribaltando l'orientamento della giurisprudenza di legittimità.

Si è già osservato *supra*, come la “disapplicazione” sia concetto che non possa concernere norme di legge: anche l’amministrazione finanziaria, al pari del contribuente, non “disapplica” la norma antielusiva ma, semplicemente, la applica nel rispetto dell’ambito di rilevanza della stessa e, quindi, solo con riguardo ai casi concreti che nell’ambito della stessa siano sussumibili.

Quanto al responso dell’amministrazione finanziaria, la Cassazione lo ritiene “provvedimento” *rebus sic stantibus*, non vincolante né per l’amministrazione finanziaria, salvo la tutela dell’affidamento, la quale può sempre rivalutare l’orientamento (negativo) precedentemente espresso, né per il contribuente istante, il quale avrà la possibilità di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell’atto tipico che dovesse venirgli notificato, “dimostrando in tale sede, senza preclusioni di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva”.

Impregiudicato tutto quanto si osserverà ulteriormente nel prosieguo, si sottolinea come l’ultima pronuncia non riesca a giustificare le effettive ragioni che sorreggono la ritenuta “obbligatorietà” dell’istanza, limitandosi la Suprema Corte ad affermare che “la risposta all’interpello, positiva o negativa, costituisce il primo atto con il quale l’amministrazione, a seguito di una fase istruttoria e di una valutazione tecnica, e con particolari garanzie procedurali, porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in ordine ad una specifica richiesta, relativa ad un determinato rapporto tributario, con l’immediato effetto di incidere, comunque, sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi in relazione alla quale l’istanza è stata inoltrata”.

Completamente deviante dai principi costringere il contribuente ad un adempimento non costitutivo di alcuna fattispecie, né sostanziale, né procedimentale: la mera richiesta della manifestazione da parte dell’amministrazione finanziaria di un parere (interpretativo ovvero qualificatorio) in relazione ad un determinato rapporto tributario non può mai avere carattere cogente.

4. *Ipotesi ricostruttiva*

A parere di chi scrive, la richiesta di interpello, sia nell’ipotesi generale di cui all’art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973, sia nell’ipotesi “particolare” di cui al comma 4-*bis* dell’art. 30 della legge n. 724 del 1994, non può assolutamente equipararsi ad un’istanza di agevolazioni: conseguentemente, il diniego opposto dall’amministrazione finanziaria non potrà considerarsi un diniego di agevolazioni.

Un tanto premesso, nell'ottica dell'economia del presente lavoro, avente ad oggetto precipuo l'interpello in materia di società di comodo, si soffermerà nuovamente l'attenzione su tale specifica disciplina, operando solo quando necessario i rinvii all'interpello di cui all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973.

Si è appena ripetuto che il diniego all'istanza di interpello di cui al comma 4-*bis* dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, non possa qualificarsi come diniego di agevolazioni (e, quindi, non possa farsi rientrare nel catalogo degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992⁸⁵).

A conforto di ciò, in primo luogo deve osservarsi, anche se il rilievo potrebbe apparire non dirimente, che la fattispecie agevolativa comporta un trattamento di *favor* per il contribuente rispetto alla disciplina impositiva ordinaria, mentre le fattispecie escluse dalla disciplina delle società di comodo sconteranno l'imposizione in base alle norme ordinarie⁸⁶: per tali fattispecie, l'unico "*favor*" si realizza nello restare estranea all'ambito applicativo del regime deteriore, penalizzante⁸⁷.

Si vede bene, dunque, come le due situazioni non possano considerarsi analoghe.

Ma, ciò che maggiormente rileva è la circostanza per cui l'agevolazione è una fattispecie derogatoria rispetto alla fattispecie generale, mentre le esclusioni dal regime previsto per le società di comodo non si pongono in deroga rispetto a tale disciplina, anzi ne qualificano la *ratio*: come già accennato sopra, esse concorrono a delimitarne il perimetro applicativo, facendo in modo che tutte le ipotesi di società che comunque manifestino una propensione al reddito, a prescindere dai concreti risultati reddituali, rimangano estranee all'applicazione di tale regime⁸⁸.

⁸⁵ Nonostante la deriva giurisprudenziale, tale elenco non può ritenersi superato: F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 81 ss.; C. GLENDI, *Processo: XII) processo tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2004, 6. Per commenti recenti all'art. 19 citato, cui si rimanda anche per ampie citazioni bibliografiche, R. SCHIAVOLIN, *Art. 19*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 257 ss.; G. RAGUCCI, *Art. 19*, in *Codice commentato del processo tributario*, Milano, 2011, 303 ss.

⁸⁶ Analogo rilievo, come già visto, si rinviene in Cass. n. 17010/2012.

⁸⁷ F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, cit., 1701 ss.; F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, cit., 380; F. PADOVANI, *La disapplicazione delle norme antielusive specifiche: riflessioni sulla tutela processuale del contribuente*, cit., 1188.

⁸⁸ Appare, dunque, non condivisibile l'affermazione di G. FRANSONI, *Efficacia ed impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, cit., 87 ss. e ID, *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità delle risposte agli interpelli*, cit., 1135: "in talune ipotesi" (tra cui, secondo l'Autore, quella di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994), "quindi, il regime derogatorio non è meramente «legale» - cioè non opera al solo verificarsi della fattispecie astratta prevista dalla legge - in quanto la richiesta è indubbiamente condizione per l'applicazione del regime, secondo uno schema che, per un verso, sembra analogo a quello delle opzioni e, per altro verso, appare arricchirsi di ulteriori elementi". La richiesta, dunque, sarebbe volta alla "applicazione di una disciplina diversa da quella che, in via ordinaria, si applicherebbe all'operazione al verificarsi di determinate circostanze la cui sussistenza deve essere accertata preventivamente dall'Amministrazione". A parere di chi

Per altro, le fattispecie escluse ricadranno nell'ambito del regime ordinario, subendo l'imposizione in base alle regole generali.

La fattispecie agevolata, invece, astrattamente rientra nell'ambito applicativo del regime ordinario, ma per il perseguimento di un fine extrafiscale, viene sottratta agli effetti di questo: l'apparente antinomia si risolve in favore della disciplina derogatoria in virtù del principio espresso nell'antico brocardo *lex specialis derogat legi generali*.

Al contrario, la fattispecie esclusa semplicemente non ricade nel regime legale penalizzante, in base alla stessa *ratio* che regge il regime alternativo, di cui concorre ad individuare l'ambito applicativo: in tal caso non si dà luogo neppure ad un apparente concorso di norme, facendosi mera questione dell'applicazione di regimi alternativi, con ambiti applicativi ben distinti.

L'individuazione delle ipotesi escluse dall'applicazione del regime penalizzante, dunque, non può assimilarsi all'individuazione delle fattispecie agevolate: mentre queste ultime, derogando al regime ordinario, devono essere estromesse dall'ambito applicativo di quest'ultimo (dopo averne rilevato l'astratta ricomprendibilità) in virtù di una norma speciale, le fattispecie escluse comportano solo un problema di corretta individuazione della disciplina applicabile, quella penalizzante ovvero quella ordinaria.

Né con riguardo alla fattispecie agevolata, né con riguardo alla fattispecie esclusa potrà correttamente parlarsi di "disapplicazione" di norme di legge, in base a quanto osservato *supra*⁸⁹: in entrambi i casi, il problema che si pone (dapprima al contribuente, quindi all'amministrazione finanziaria e al giudice) attiene esclusivamente alla corretta individuazione della disciplina regolatrice del caso concreto⁹⁰.

Ora, posto che in entrambi i casi si tratta di un problema di individuazione della norma applicabile, il *pendant* con la disciplina delle fattispecie agevolate potrebbe individuarsi sotto altro profilo: il nostro ordinamento, infatti, prevede fattispecie agevolate ad istanza di parte, ove al contribuente si impone un onere procedimentale per l'integrazione della fattispecie derogatoria, nonché fattispecie agevolate su concessione, ove è necessario un provvedimento

scrive una simile affermazione potrebbe tutt'al più valere per gli interpelli "autorizzatori" richiamati dallo stesso Autore (come come quelli di cui agli artti 124 e 132 tuir), ma non già per quelli "disapplicativi", afferenti cause di esclusione da regimi penalizzanti (come quello oggetto del presente lavoro). La fattispecie esclusa, infatti, non è una fattispecie in deroga rispetto ad una disciplina "che, in via ordinaria, si applicherebbe all'operazione", ma, come si dirà ancor meglio *infra* nel testo, semplicemente non ricade nell'ambito del regime penalizzante.

⁸⁹ Si rinvia *supra* al secondo paragrafo.

⁹⁰ La norma di agevolazione si pone sì in deroga con il presupposto, ma concorre, insieme alle altre norme, ad individuare la disciplina impositiva di una determinata fattispecie concreta. Valorizza particolarmente quest'ultimo aspetto, A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, s.d., ma 1966, 97 ss.; N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. It., App.*, I, 1980, 154.

amministrativo che costituisca in capo al soggetto istante il diritto di beneficiare del trattamento di favore⁹¹.

Potrebbe, allora ritenersi che anche per l'integrazione della fattispecie esclusa da un regime penalizzante⁹² sia ragionevole assoggettare il contribuente ad un onere procedimentale o, sulla scorta della sentenza della Suprema Corte, potrebbe ritenersi che per l'integrazione della stessa sia addirittura necessaria una "autorizzazione/concessione" dell'amministrazione finanziaria⁹³.

In tal modo, l'esclusione si configurerebbe come una fattispecie complessa, al cui perfezionamento concorrerebbero, nell'un caso, l'istanza di interpello, nell'altro, la risposta (positiva) dell'amministrazione richiesta.

In tal modo, tuttavia, si ometterebbe di considerare che la fattispecie esclusa non rientra in un determinato regime penalizzante, ma *naturaliter* integra quello ordinario, nel cui ambito applicativo ricade, diversamente dalla fattispecie agevolata che, invece, è una fattispecie in deroga che deve essere "estromessa" dal regime ordinario⁹⁴.

Se, dunque, la fattispecie derogatoria può configurarsi come una fattispecie complessa, pare irrazionale che anche la fattispecie di esclusione (fattispecie, non già derogatoria, ma ordinaria), sol perché considerata espressamente come ipotesi cui non si applica un determinato regime penalizzante, debba per ciò solo aggravarsi e divenire complessa.

Si ritiene, dunque, che la fattispecie esclusa non possa che concepirsi come una "normale" fattispecie ordinaria, senza necessità di "disapplicare", meglio, di derogare al regime penalizzante, il quale sarà meramente "non applicabile"⁹⁵.

⁹¹ Sia consentito rinviare a S. BUTTUS, *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, in *Rass. trib.*, 2010, 106 ss.

⁹² Si badi che l'istanza di cui in questa sede si indaga la natura è prevista in relazione ad una fattispecie *esclusa* dal regime penalizzante, non già ai fini dell'applicazione di tale regime derogatorio (il contribuente sostiene, infatti, l'applicazione al suo caso concreto della disciplina ordinaria).

⁹³ P. RUSSO, *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. dir.*, Annali, II, t. II, Milano, 2009, 640 ss., ritiene che la fattispecie esclusa sia una fattispecie complessa, alla cui integrazione debba necessariamente concorrere un atto di verifica necessaria dell'amministrazione finanziaria che attesti la realizzazione dei presupposti di legge. Riprendono tale ricostruzione, G. FRANSONI, *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità delle risposte agli interpelli*, cit., 1137 e F. PADOVANI, *La disapplicazione delle norme antielusive specifiche: riflessioni sulla tutela processuale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, 1199 ss.

⁹⁴ Si sottolinea come tale "estromissione" non necessariamente presupponga un atto dell'amministrazione finanziaria ovvero un'istanza del contribuente, ammettendo il nostro ordinamento anche agevolazioni che si potrebbero definire *ex lege*, per le quali, cioè, il regime legale derogatorio opera al solo verificarsi della "situazione agevolata": si rimanda ancora a quanto già osservato in S. BUTTUS, *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, cit., 106 ss.

⁹⁵ *Contra*, S. LA ROSA, *L'interpello obbligatorio*, cit., 723 ss., il quale ricostruisce l'istanza come obbligatoria "ai fini dell'accesso al regime derogatorio" (che, a parere di chi scrive, tale non è, posto che si tratta pur sempre del regime ordinario), con la quale il contribuente manifesta la "scelta operata", tanto che "l'eventuale assenza dell'istanza dovrebbe quindi sempre e di per se stessa implicare che il contribuente rimane soggetto alla

Vero è, però, che anche con riguardo alle fattispecie escluse di cui al comma 4-*bis*, il legislatore parrebbe aver previsto un obbligo di richiesta di interpello e, sicuramente, un tale obbligo non sembra potersi negare con riguardo ad altre disposizioni, come quella di cui all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973 o di cui all'art. 167, comma 5 del tuir⁹⁶.

A questo punto, è opportuna una breve digressione con riguardo alle ultime due ipotesi citate, norme con le quali il legislatore – pur sempre stabilendo ipotesi espresse di esclusione – è stato sufficientemente chiaro nel prevedere non solo la diversità dell'istanza, ma anche la finalità del procedimento di interpello, consentendo così di trarre agevolmente le conseguenze dell'eventuale inadempimento dell'obbligo.

Si badi che, nonostante la previsione dell'obbligo dell'istanza e degli effetti della sua omissione, neppure in queste ipotesi, le esclusioni sono state strutturate come fattispecie complesse.

Cioè a dire: né l'istanza (obbligatoria), né, tanto meno, la risposta dell'amministrazione richiesta, concorrono al perfezionamento delle esclusioni di cui all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973 o di cui all'art. 167, comma 5 del tuir.

In claris non fit interpretatio.

Nell'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973 (e, analogamente, nell'art. 167, comma 5 del tuir) si dispone che il contribuente “deve presentare istanza”⁹⁷ al fine di *dimostrare* i fatti costitutivi la fattispecie esclusa: ebbene, la lettera della norma porta a ritenere che l'omessa richiesta generi una preclusione probatoria in capo al contribuente inadempiente, il quale non sarà (più) ammesso a tale dimostrazione, con conseguente infondatezza (non già inammissibilità) del ricorso avverso il successivo avviso di accertamento⁹⁸.

Nel caso, dunque, in cui il contribuente intenda non applicare una norma antielusiva speciale, non dovrà perfezionare una fattispecie complessa, ma rispettare un procedimento che garantisce un contraddittorio procedimentale necessario ad iniziativa dello stesso, al fine

ordinaria (il corsivo è di chi scrive) disciplina, non diversamente da quanto accade in ogni ipotesi nella quale una possibile opzione non viene esercitata”. Coerentemente, l'Autore giunge a riqualificare tali interPELLI come “opzioni speciali” e non veri interPELLI (727).

⁹⁶ Sull'interpello in materia di c.f.c., per tutti A. GIOVANNINI, *L'interpello preventivo dell'Agenzia delle entrate (C.F.C. e Statuto dei diritti del contribuente)*, in *Rass. trib.*, 2002, 449.

⁹⁷ Addirittura, “preventivamente”, nella disciplina c.f.c.

⁹⁸ Rileva F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, cit., 368 che “la carenza dell'interpello si traduce, dunque, in una preclusione a far valere in sede giudiziale le questioni che avrebbero dovuto essere previamente sottoposte alla cognizione dell'Agenzia delle Entrate attraverso la relativa istanza”.

di addurre obbligatoriamente prima del giudizio tutti gli elementi di prova dell'insussistenza della fattispecie elusiva⁹⁹.

Si tratta, dunque, di un onere che non agisce come elemento costitutivo di una fattispecie sostanziale complessa, ma che incide esclusivamente a livello dimostrativo, evitando la preclusione probatoria.

La presentazione dell'istanza corredata di tutti i fatti costitutivi la fattispecie esclusa è condizione necessaria ma sufficiente, non dovendo il contribuente attendere l'accoglimento dell'istanza da parte dell'amministrazione finanziaria richiesta: il diniego non è atto impugnabile per l'incapacità di incidere nella sfera soggettiva del contribuente, ma un provvedimento positivo dovrebbe vincolare l'amministrazione finanziaria, almeno con riguardo ai fatti indicati nell'istanza stessa¹⁰⁰.

Piuttosto occorre domandarsi se, a fronte dell'onere di iniziativa imposto al contribuente, possa riconoscersi un parallelo onere di risposta in capo all'amministrazione finanziaria, concependo il "diniego" quale necessario atto presupposto del successivo avviso di accertamento¹⁰¹.

Ciò posto, per estendere tali considerazioni anche all'interpello nella disciplina delle società di comodo, si dovrebbero considerare integrate due condizioni:

- l'istanza dovrebbe potersi concepire come obbligatoria;

⁹⁹ Del resto, anche l'applicazione della clausola generale antielusiva di cui all'art. 37-*bis* del dpr n. 600 del 1973 è assistita da una forma di contraddittorio necessario, ad iniziativa dell'amministrazione finanziaria. Per la necessità di estendere tale garanzia procedimentale anche ai casi ricompresi nell'ambito della clausola generale antiabuso di origine giurisprudenziale, per tutti, M. NUSSI, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedimentali-processuali e sanzionatori*, in *Giust. trib.*, 2009, 323; E. MARELLO, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedimentali e processuali*, in *Giur. it.*, 2010, 1732, al quale si rimanda anche per ulteriori indicazioni dottrinarie.

¹⁰⁰ In tale senso, L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, 167, sostiene che "in linea di principio per tutte le forme di interpello debbono trovare applicazione i principi dello Statuto ed il regime generale dell'azione amministrativa. La decisione resa in sede di interpello speciale, così come l'eventuale silenzio-assenso, hanno lo stesso valore, sul piano dell'affidamento, della decisione (e dell'eventuale silenzio-assenso) resa in sede di interpello ordinario". Ritiene, al contrario, S. LA ROSA, *L'interpello obbligatorio*, cit., 727, il quale sostiene che, nel caso degli interpelli che l'Autore definisce "obbligatori", i responsi dell'amministrazione finanziaria, "privi di valenza provvedimentale, e non conseguenti ad un obbligo di pronuncia sulle istanze dei contribuenti, dovrebbero ritenersi improduttivi di «effetti vincolanti» anche nei confronti dell'amministrazione finanziaria (ex art. 11, comma 2, della legge n. 212/2000), ai fini dei successivi controlli ed accertamenti tributari. Nel contempo, però, con riguardo all'interpello statutario, l'Autore, rivalutando la "certezza" giuridica scaturente dal provvedimento, ripudia la tesi secondo la quale "il responso sarebbe un parere vincolante per l'Ufficio e non per il contribuente" (729).

¹⁰¹ Per le conseguenze procedimentali e processuali che derivano da tale ricostruzione, S. BUTTUS, *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, cit., 118 ss.

- il rinvio all'art. 37-*bis*, comma 8 del dpr n. 600 del 1973 dovrebbe essere interpretato come coinvolgente non solo il procedimento, ma altresì la disciplina sostanziale di cui allo stesso comma.

Se si è già optato per un'interpretazione del rinvio solo ai fini procedurali¹⁰², quanto all'obbligatorietà dell'istanza, la stessa appare oltre modo dubbia, ricavabile solo dal disposto del successivo comma 4-*ter*.

E, quand'anche se ne volesse ritenere la doverosità, stante la mancata previsione espressa di qualsivoglia conseguenza derivante dall'inadempimento dell'obbligo, all'istanza potrebbe tutt'al più assegnarsi un valore "collaborativo": il contribuente dovrebbe evidenziare all'attenzione dell'amministrazione finanziaria i casi considerati maggiormente meritevoli di uno specifico monitoraggio¹⁰³.

In conclusione e coerentemente con quanto sino a qui osservato, sembra preferibile concepire tale interpello come procedimento teso ad ottenere una pronuncia amministrativa di natura interpretativa¹⁰⁴, anzi, più propriamente "qualificatoria"¹⁰⁵, di ausilio del contribuente nella scelta della disciplina regolatrice del suo caso concreto, tramite la corretta qualificazione, appunto, dei fatti rappresentati¹⁰⁶.

In entrambe le ipotesi da ultime prospettate (istanza in un'ottica di collaborazione del contribuente con l'amministrazione finanziaria o istanza in un'ottica di collaborazione dell'amministrazione finanziaria con il contribuente), il "diniego" dell'amministrazione finanziaria non potrà intendersi tale: in realtà, si tratta di un mero parere (difforme dall'interpretazione prospettata dall'istante) sul futuro atteggiarsi della stessa amministrazione finanziaria in relazione ad un segmento della sua attività accertativa, parere che il contribuente potrà disattendere senza conseguenze di sorta.

¹⁰² Non sembra che la lettera della norma consenta di individuare una preclusione probatoria (qui si dice "in presenza", non si fa riferimento alla "dimostrazione").

¹⁰³ Tuttavia, come correttamente sottolinea, F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, cit., 370, se così fosse sarebbe stata sufficiente una segnalazione nella dichiarazione dei redditi.

¹⁰⁴ In tal senso, D. STEVANATO, "Disapplicazione" delle norme con finalità antielusiva ed attività interpretativa, in *Dial. dir. trib.*, 2004, 1284 ss.; F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, cit., 1704.

¹⁰⁵ La richiesta, infatti, è volta a conoscere non tanto la corretta interpretazione della norma (come nell'interpello statutario), bensì la qualificazione giuridica del fatto, ai fini della sua sussunzione della fattispecie concreta in un regime piuttosto che in un altro, come nel caso dell'interpello di cui all'art. 21 della legge n. 413 del 1991: sul punto, S. LA ROSA, *Prime considerazioni sul diritto di interpello, in il fisco*, 1992, 7947; M. NUSSI, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000, 1860 ss.

¹⁰⁶ Nei casi ignorati dal provvedimento direttoriale di cui al comma 4-*ter*, del quale ne risulta così anche sistematicamente confermata la natura di atto generale interpretativo.

Conseguentemente, tale diniego non è atto assoggettabile ad impugnazione, neppure in via differita¹⁰⁷.

¹⁰⁷ Sulla distinzione tra atti autonomamente impugnabili e atti non autonomamente impugnabili, ovvero ad impugnazione differita, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 84 ss.

Capacità contributiva e riforme fiscali: il caso dell'IRAP

di Maria Villani

ABSTRACT

IRAP being very articulate, it impacts on the principle of ability to pay under a fairly unexplored emerges as a very complex relationship between the effects of the tax on the functioning of the internal market and the protection of competition.

From this point of view the article aims to show a direct relationship between Article 41 of the Constitution and Article 53 of the Constitution. IRAP is a very important element for the understanding of the relationship between taxation and limits activity economic covered by Article 41 of the Constitution. A soil investigation conditioned by the structure of the tax and that circumvents the prohibition of discrimination in the quality of earnings. The article explores, therefore, the ratio of vertical and horizontal equity with a critical analysis of the elements by which the Supreme Court has attempted to balance the charge, producing in all cases unsatisfactory results about horizontal equity. Clarifying, consequently, some profiles about discretionary choices of the legislature through the reference to the principles of administrative activity bound and discretionary. Born to fight tax effects discursive but by those effects derived food.

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. Capacità contributiva e discriminazione qualitativa dei redditi - 3. Limite e garanzia del tributo - 4. Capacità contributiva e libertà di iniziativa economica - 4.1 Tutela della concorrenza e lettura del sistema

1. Introduzione

Come portare l'equilibrio tra tassazione della ricchezza e del reddito? Come arrivare alla progressività effettiva delle imposte? Come impedire che la progressività, che dovrebbe discriminare in base alla ricchezza, discrimini invece in base ai costi (negando ogni ragionevole legame col principio di capacità contributiva)?

Domande alle quali la naturale diversità di risposte non può escludere che le regole sono uguali per tutti. La pressione fiscale cresce, ma intanto la situazione critica delle finanze pubbliche impedisce il suo abbattimento. Il discusso "big bang" fiscale prospetta un riequilibrio in profondità, ma ad entrate costanti.

Questione anzitutto di democrazia, nonché di definire il modello di società che vogliamo, quindi calcolare quello che dobbiamo pagare per la finanza e, infine, distribuire il carico tra i cittadini. Spesso non si comprende più il senso di talune imposizioni; i contribuenti non

sanno più perché sono tassati né la destinazione del dovuto. Ci si domanda se si è giustamente tassati a fronte dei continui cambiamenti di piede dello Stato che rendono il nostro sistema fiscale del tutto imprevedibile, illeggibile e, quindi, inefficace.

In siffatto contesto l'IRAP, con le antinomie connesse alla sua natura, e alle difficoltà di intesa tra economisti, giuristi e aziendalisti¹⁰⁸, sulla funzione e sulla struttura del tributo alimenta non pochi dubbi in punto di rapporto tra il principio di capacità contributiva e la libertà di iniziativa economica, nella prospettiva di una riforma tributaria. Specie in considerazione delle ultime aperture della giurisprudenza di legittimità¹⁰⁹, sensibilmente volte ad aprire uno spiraglio per l'individuazione di ulteriori limiti all'assoggettabilità all'IRAP di quelle attività in cui la sovrapposizione tra valore aggiunto della produzione e reddito evidenzia un profilo di irragionevolezza in relazione col principio di capacità contributiva¹¹⁰.

Il punto debole riferito alle modalità di determinazione della base imponibile, ad incertezze riferite alla stessa, ovvero alla non deducibilità di interessi passivi (per le imprese diverse da quelle finanziarie) e di (gran parte del) costo del lavoro indebolisce e di molto l'applicazione del criterio del beneficio o della controprestazione, che dovrebbe affiancare il principio di capacità contributiva nei tributi decentrati.

Talvolta il problema non è, a ben vedere, l'incostituzionalità legata alle scelte (se si riflette al fatto che le maglie della c.d. discrezionalità ragionevole del legislatore sono spesso troppo ampie e le garanzie statutarie aggirate), quanto nella loro inadeguatezza rispetto alla competitività del Paese e delle aziende che vi operano, con conseguente violazione di fondamentali principi a riguardo.

In buona sostanza la questione non va letta soltanto in relazione al fatto che la discrezionalità legislativa lasci ampi margini alle scelte operate dal legislatore in punto di

¹⁰⁸ In proposito cfr. *ex multis* F. GALLO, *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rass. trib.*, 1998, 3, 627 ss.; ID., *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir., agg.*, V, Milano, 2001; R. LUPI, *L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 6, 1412 ss.; E. DE MITA, *Eutanasia di una tassa*, in *IlSole24Ore*, 18 marzo 2005, nonché E. DE MITA, *Fisco in fuori gioco sull'IRAP negli studi. Consulta travisata*, in *IlSole24Ore*, 3 febbraio 2002; E. DE MITA, *IRAP e IRPEF. Fantasie e acrobazie*, in *IlSole24Ore*, 18 marzo 2005; G. FALSITA, *Nuove riflessioni in tema di IRAP*, in *Boll. Trib.*, 1998, 6, 485 ss.; A. BODRITO, *L'IRAP tra genesi ed esegesi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, 1, 477 ss.; R. BAGGIO, *Profili di irragionevolezza e di illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, 9, 633 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'IRAP*, in *Rass. Trib.*, 2001, 3, 860 ss.; C. BUCCICO, *L'IRAP nel sistema tributario italiano*, Napoli, 2000; R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007.

¹⁰⁹ Cfr. Cass., Sez. trib., 13 ottobre 2010, n. 21122, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 2, II, 83; Cass., Sez. trib., 13 ottobre 2010, n. 21123, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 2, II, 83; Cass., Sez. trib., 13 ottobre 2010, n. 21124, in *Foro it.* 2010, 11, I, 3012.

¹¹⁰ In definitiva quando la base imponibile dell'IRAP è costituita in prevalenza dal reddito personale del contribuente, la legittimità dell'assoggettabilità all'imposta del reddito da lavoro autonomo o di impresa individuale pare meno convincente.

ragionevolezza; quanto al fatto che l'affievolimento della garanzia della riserva di legge in campo tributario e l'eclissi della disciplina del coordinamento delle attività economiche, riservate anch'esse alla legge dello Stato, in una parola il superamento del principio costituzionale di unità del sistema finanziario, rende meno penetrante e più facilmente aggirabile il principio di capacità contributiva quale limite all'esercizio della potestà tributaria.

2. Capacità contributiva e discriminazione qualitativa dei redditi

Gli studi, ed il sistema positivo, si sono spesso appiattiti, in relazione ai profili distributivi delle imposte, sull'aspetto quantitativo (con i miraggi utopici, irrealizzati, della personalità e progressività).

La discriminazione qualitativa permette allo studioso di percepire meglio i fenomeni tributari, primo fra tutti l'imposizione.

Tuttavia anche laddove l'analisi ruoti intorno alla stessa, non sempre gli annunci corrispondono alle soluzioni.

E' quanto la Corte Costituzionale realizzò nel 1980 con la nota pronuncia¹¹¹ volta a dichiarare l'inapplicabilità dell'imposta locale sui redditi (ILOR) ai redditi di lavoro autonomo argomentando, a tal proposito, su una discriminazione qualitativa costituzionalmente illegittima. Una discriminazione, tuttavia, non illegittima in sé, ma per le modalità con cui era stata introdotta nell'ordinamento tributario.

Il legislatore della riforma del 1972 aveva, infatti, optato per una addizionale ai redditi assoggettati all'IRPEF caratterizzati in qualche misura da un elemento patrimoniale, piuttosto che istituire un'imposta patrimoniale *ad hoc*: l'esito da parte della Corte Costituzionale in punto di illegittimità dell'ILOR sui redditi da lavoro autonomo appariva, dunque, scontata.

Un tema che la Corte Costituzionale ha valutato criticamente; la discriminazione qualitativa contrastava, infatti, con un sistema di imposizione del reddito, personale e progressiva, mentre poneva minori problemi di compatibilità costituzionale in un'imposta

¹¹¹ C. Cost., 16 marzo 1980, n. 42. L'ILOR era originariamente una addizionale locale su tutti i redditi, esclusi quelli da lavoro dipendente. La Corte Costituzionale, all'inizio degli anni '80 ha ritenuto illegittima la discriminazione qualitativa sui redditi di lavoro e ha dichiarato illegittima l'imposta nella parte in cui esentava dal tributo i soli redditi da lavoro dipendente. Dopo la sentenza della Corte il medico di famiglia e il medico ospedaliero non pagavano più l'ILOR; con l'istituzione dell'IRAP il medico ospedaliero ha continuato a non pagare il nuovo tributo, il medico di famiglia sì; l'IRAP nasce, infatti, come imposta definita dal legislatore "imposta reale" sull'attività autonomamente organizzata allo scopo di poter riattribuire nel proprio ambito impositivo i redditi da lavoro autonomo esclusi dall'ILOR dalla sentenza della Corte Costituzionale.

proporzionale, quale l'imposta di ricchezza mobile, superata dalla riforma tributaria del 1972/73.

L'aggiramento della sentenza della Corte Costituzionale sull'ILOR nel tentativo di reintrodurre con modalità diverse un nuovo tributo a carico dei redditi da lavoro autonomo che non contrastasse con i principi affermati dalla Corte Costituzionale nella vicenda sull'ILOR del 1980, determina la nascita di un tributo (l'IRAP appunto¹¹²) viziato *ab origine*, perché in sostanza finalizzato ad eludere i contenuti della sentenza della Corte Costituzionale¹¹³.

La sentenza della Corte Costituzionale rappresenta, quindi, il punto di partenza per la comprensione delle successive cadute in cui si è incorsi nella definizione del rapporto tra capacità contributiva e discriminazione qualitativa dei redditi.

Tale discriminazione qualitativa viene in rilievo, nel caso dell'IRAP, con profili volti a scardinare orientamenti e ripensamenti granitici del sistema.

L'ineducibilità dell'IRAP dall'IRPEF, incidendo sulla progressività, aumenta irragionevolmente (a parità di reddito) il carico fiscale dei contribuenti assoggettati all'IRAP rispetto a tutti gli altri.

In termini giuridici la questione si pone, sia pure con modalità diverse, anche per le imprese assoggettate all'imposta sulle società (IRES). È vero che dal punto di vista economico l'ineducibilità consente a parità di gettito di adottare un'aliquota sensibilmente minore; tuttavia la mancata deducibilità se non discrimina ai fini dell'IRAP (perché l'impresa in perdita assolve l'IRAP su una base imponibile minore rispetto ad un'altra impresa che,

¹¹² L'IRAP viene introdotta nel nostro ordinamento tributario con D.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, nell'ambito della cosiddetta riforma della fiscalità locale (una delle tante riforme fiscali che si sono succedute in questi ultimi anni). La creazione dell'IRAP è stata preceduta da un'attenta indagine da parte della «Commissione di studio per la riforma del sistema tributario», che ne ha curato l'introduzione. Tale organo aveva il compito di riordinare il farraginoso sistema fiscale esistente nel Paese ed apportare sostanziali modifiche nel sistema dei prelievi tributari e sanitari a carico delle imprese e dei lavoratori autonomi, nonché modernizzare il sistema di gestione delle dichiarazioni, riorganizzare il lavoro degli uffici finanziari, rendere più razionale e semplice il sistema di prelievo nei confronti dei lavoratori dipendenti, assoggettare ad imposta sostitutiva alcune operazioni di carattere straordinario e riordinare le imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese (cosiddetta DIT, *dual income tax*). L'introduzione dell'IRAP si inserisce in tale contesto come imposta complementare allo scopo fondamentale di riportare i capitali all'interno delle imprese, in quanto l'eccessivo indebitamento e la scarsa capitalizzazione propria costituiscono un problema strutturale delle imprese italiane (a tal proposito si veda G. MARONGIU, *L'imposta regionale sulla attività produttive (IRAP)*, in A. AMATUCCI (a cura di), «*Trattato di diritto tributario*», vol. IV, Padova, 2001, 443).

¹¹³ È bene ricordare che questa imposta ne ha sostituite (a partire dal 1997) numerose altre all'epoca in vigore, tra cui le voci più significative sono, da un lato, appunto l'imposta locale sui redditi (ILOR), dall'altro anche i contributi sanitari che erano a carico dei redditi di lavoro, nonché l'imposta sul patrimonio netto delle imprese (d.l. 30 settembre 1992, n. 394, convertito in l. 24 aprile 1989 n. 144; l'ICIAP, imposta comunale sulle arti e professioni, (d.l. 2 marzo 1989, n. 66, convertito in l. 24 aprile 1989, n. 144) e la tassa sulla concessione governativa (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, art. 24).

invece, abbia chiuso il bilancio dell'anno con un utile di esercizio) determina qualche riflesso sui redditi societari ai fini dell'IRES. In altri termini, la questione dell'indeducibilità si trasferisce sull'imposta sui redditi societari configurando la stessa un costo che per l'impresa *in bonis* determina un minor utile di esercizio, mentre per quelle in perdita costituisce una perdita di origine fiscale che non può essere riportata ad un esercizio successivo.

Da questo punto di vista rileva un effetto perverso, vale a dire una corruzione di fondo della natura e del rapporto tra equità verticale ed orizzontale; due aspetti che qualificano il principio di capacità contributiva e che per la sua osservanza devono sussistere in fatto entrambi.

Solo la prima, infatti, è il risultato di scelte discrezionali del legislatore, nei limiti della ragionevolezza; l'equità orizzontale rimanda, viceversa, al generale principio di uguaglianza e, come tale, non dovrebbe poter subire deroghe che non trovino giustificazione in un altro principio di ordine costituzionale.

Tale ultimo punto appare fondamentale se si considera che i principi di equità orizzontale e verticale, sebbene a prima vista sembrano basi ragionevoli per la formulazione di un sistema tributario equo, forniscano solo un aiuto limitato. Rimane difficile stabilire chi, tra due individui, goda di un benessere maggiore, o abbia una maggiore capacità contributiva, o goda di più dell'utilizzo dei servizi pubblici, nonché che cosa si debba intendere per eguaglianza di trattamento. Inoltre il principio di equità verticale non dice quanto di più debba contribuire chi gode di un benessere maggiore.

I concetti di equità verticale ed orizzontale dovrebbero far parte dello strumentario di chi cerca di mantenere un sistema tributario, specie se poco sistema. Ma con estrema chiarezza: scandagliare i livelli qualitativi per ragioni legali serve a trovare una giustificazione per considerare un contribuente "uguale" agli altri. Il che già di per sé reca due ambiguità insite nel principio e difficili da risolvere: cosa vuol dire che due persone sono identiche sotto tutti gli aspetti rilevanti? Cosa significa "trattarle nello stesso modo"?

In secondo luogo l'interfaccia del suddetto principio (equità verticale) consente di ritenere un contribuente "diverso" dagli altri, più o meno favorito rispetto agli stessi. Ma questo non basta a giustificare una maggiore tassazione; il principio reca in sé talune esigenze, prima fra tutte formulare norme coerenti con questo principio.

Se il principio di equità vive di due volti, uno negativo l'altro positivo, i temperamenti che il sistema offre alle difficoltà di incrocio tra di essi appaiono tanto ragionevoli, alla luce della flessibilità della norma finanziaria, quanto affatto scontati. E' solo, infatti, con riguardo

all'equità orizzontale che il sistema lega le mani, dovendo ogni deroga alla stessa trovare ragione di fondo in altro principio di ordine costituzionale. Un limite, tuttavia, che non disconosce il carattere propulsivo del medesimo principio (subspecie di equità orizzontale), che nel guardare ai suoi predicati di proporzionalità e ragionevolezza talvolta amplia il riconoscimento e la natura di posizioni giuridiche contributive.

Viceversa la discrezionalità legislativa in punto di equità verticale se da un lato, sotto il profilo distributivo, snoda talvolta i nodi del sistema allo stesso tempo pone non pochi problemi applicativi in punto di fatto, specie in vicende come l'IRAP, (in particolare per i redditi del lavoro autonomo in cui l'indeducibilità del tributo incide sulla scala della progressività: è ragionevole tassare progressivamente un reddito; è del tutto arbitrario e irragionevole applicare un'aliquota progressiva ad un costo indeducibile)¹¹⁴.

In tale ultima ipotesi, infatti, neanche basterebbe a fornire una risposta ragionevole l'inquadramento del tributo in una piuttosto che in un'altra nozione di capacità contributiva: sia che si aderisca alla tesi secondo cui la capacità contributiva si misura con il metro della incidenza della tassazione sulla proprietà, e quindi rappresenta un potenziamento delle garanzie del contribuente e, quindi, una forte limitazione della discrezionalità del legislatore tributario, intendendo capacità contributiva una "capacità economica qualificata" espressa da presupposti che devono sempre contenere in sé una ricchezza patrimoniale liberamente disponibile e sufficiente a far fronte all'onere del tributo; sia che la si intenda un criterio di riparto, in applicazione del quale la tassazione può riguardare anche posizioni, situazioni e valori privi di contenuto patrimoniale, solo socialmente rilevanti e oggettivamente rilevabili, purché esprimenti una posizione di vantaggio in termini di potenzialità economica, in ogni caso il tributo, date le suddette riflessioni, desta forti perplessità¹¹⁵.

¹¹⁴ La chiave di volta di tutto il sistema è, ancora una volta, il principio di concorrenza, un principio retto da ragioni tecniche, indicato per affermare una politica di pari trattamento e di apertura dei mercati al gioco competitivo, vetrina di interessi contrapposti all'adempimento esatto di un compito essenziale nella protezione dei diritti. Parlare di ragionevolezza nella integrazione europea vale a dire rilevare con estrema chiarezza che là dove i settori di intervento del legislatore lambiscono la coerenza, come tali sono rispettosi del principio di sussidiarietà e proporzionalità, e in sostanza indirizzati ad una tutela di livello sempre più efficace dei diritti della persona. Il che non esclude tuttavia un apprezzamento critico delle modalità di intervento nonché delle finalità dello stesso, nelle evenienze evitabili o risolvibili con migliori tecniche. A tal proposito cfr. G. ALPA *Ragionevolezza e integrazione europea*, in *Diritto comunitario e sistemi nazionali: pluralità delle fonti e unitarietà degli ordinamenti*, Atti del 4. Convegno nazionale, 16-17-18 aprile 2009, Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2010.

¹¹⁵ Le due rappresentazioni del ruolo dell'art. 53 Cost., riportate in modo schematico, in realtà sono interpretate con un'ampia varietà di definizione dalla dottrina tributarista. Per un'ampia ricognizione delle diverse posizioni dottrinarie e degli orientamenti della giurisprudenza costituzionale cfr. FALSITTA-FANTOZZI-MARONGIU-MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, Padova, 2011.

A ben vedere il problema della compatibilità dell'IRAP con i principi fondamentali del diritto europeo e di quello nazionale è solo indirettamente un problema di rispetto del principio di capacità contributiva; la difficoltà dal punto di vista della legittimità costituzionale dell'IRAP non si riferisce al presupposto del tributo, ma alle modalità applicative, che mantenendo al di fuori dall'ambito applicativo del tributo l'insieme delle importazioni, fanno sì che l'IRAP si atteggi sul mercato interno come un vero e proprio premio all'importazione in contrasto con il principio costituzionale di tutela della concorrenza.

3. Limite e garanzia del tributo

Un'indagine sugli effetti dell'IRAP sotto il profilo della compatibilità con le regole sulla concorrenza e sul funzionamento del mercato interno rispetto alla tutela della concorrenza consente di individuare una relazione diretta con l'articolo 41 Cost.¹¹⁶ e, in stretta

¹¹⁶ L'articolo 41 è uno degli articoli della Costituzione ricompresi nel titolo III, concernente i rapporti economici, di più controversa interpretazione.

La Corte Costituzionale, fin dalla sentenza n. 54/1962, ha sostenuto che i tre commi in cui si sostanzia l'articolo, relativi rispettivamente all'affermazione di principio della libertà di iniziativa economica, ai limiti posti dal secondo comma in relazione al fatto che non possa svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana; e da ultimo alla riserva di legge che accompagna la funzione di indirizzo e di coordinamento dell'attività economica pubblica e privata, debbono necessariamente essere interpretati in modo complessivo ed organico. Il che equivale a dire che l'interpretazione dei tre commi deve essere tale da assicurarne l'organicità e una coerenza intrinseca.

Per una migliore comprensione del ruolo attuale dell'articolo 41 Cost., occorre partire da uno spartiacque ideale rappresentato dall'entrata in vigore del Trattato di *Maastricht*. Se fino alla fine degli anni '80 del secolo scorso l'interpretazione dell'articolo 41 aveva privilegiato la funzione di intervento dello Stato nelle attività economiche, la trasformazione delle Comunità nell'Unione europea, vede irrompere il tema della concorrenza e del mercato, all'interno di esperienze quali quella italiana in cui il ruolo delle politiche pubbliche, nell'arco di un quarantennio, era stato orientato a valorizzare la funzione di intervento dello Stato nelle attività economiche, piuttosto che favorire uno sviluppo economico fondato sulla competizione e la concorrenza tra imprese.

Sul punto è interessante la posizione assunta da G. Abbamonte fin dalla metà degli anni '70, il quale aveva messo in rilievo all'interno dell'articolo 41 due principi indipendenti ma strettamente collegati tra loro: la garanzia costituzionale della libertà di iniziativa economica e la funzione di intervento dello Stato nelle attività economiche, riservata alla legge.

Secondo questa interpretazione la funzione di intervento nell'attività economica si sostanziava, da un lato, nell'esercizio di una funzione di indirizzo e di coordinamento dell'insieme delle attività economiche, pubbliche e private; dall'altro prevedeva una attività economica pubblica dai confini non precisati, da esercitarsi nell'ambito di una funzione di tipo programmatico, non dissimile da quella che aveva caratterizzato l'esperienza francese a partire dalla fine degli anni '40.

In ogni caso la delimitazione della funzione di intervento dello Stato nell'attività economica è riservata alla legge. Così come implicitamente è riservata alla legge la definizione di limiti contenutistici alla libertà di iniziativa economica, richiamati nel secondo comma dell'articolo 41.

La Corte Costituzionale (sent. 40/1964) ha evidenziato che la riserva di legge di cui al terzo comma dell'articolo 41, possa realizzarsi attraverso una variegata modulazione legislativa, purché la legge preveda criteri e direttive idonei a contenere all'interno di un quadro predeterminato sia l'attività normativa secondaria, sia il momento esecutivo, affidato all'agire concreto dell'azione amministrativa. In ogni caso la Corte

connessione, con l'articolo 53 Cost., nonché da ultimo con le regole sulla concorrenza poste dall'ordinamento europeo a tutela della libera circolazione di beni e servizi all'interno del Mercato Unico.

Che l'IRAP, così come è, non sia un tributo che introduca discriminazioni in danno di operatori economici di altri Paesi dell'Unione è questione acclarata, risolta dalla sentenza della Corte di Giustizia nel 2006¹¹⁷, che non si presta, quindi, ad equivoci o a discussione. Il problema sta nel fatto che fin qui l'IRAP è stata vista come un tributo che, se è vero che penalizza le esportazioni italiane rispetto al resto del mondo, tuttavia non determina turbative sul mercato interno; l'IRAP è infatti assolta integralmente su tutta la produzione nazionale, sia quella venduta in Italia sia quella esportata, ed ha sostituito imposte e contributi come quelli sanitari ancora più regressivi, il cui onere gravava ugualmente sulle esportazioni.

Tuttavia l'aumento della competitività internazionale (peraltro accentuata dalla recessione 2008/2009), con la riduzione dei margini sia nella produzione sia nella fase distributiva, ha evidenziato un effetto molto più subdolo, la cui compatibilità con il funzionamento del Mercato Unico è assai dubbia; l'IRAP, infatti, si comporta ed ha l'effetto di un premio all'importazione di beni e servizi in quanto, non gravando sulle importazioni, determina una imposizione molto più onerosa sul bene e servizio prodotto in Italia, che assolve l'IRAP su tutto il valore aggiunto della produzione, quindi sull'intero valore della merce venduta in Italia, laddove per il prodotto importato l'IRAP grava sul valore aggiunto della sola commercializzazione.

Costituzionale ha sottolineato che le limitazioni all'iniziativa privata devono trovare fondamento in criteri e regole razionali (Corte Cost. n. 301/1983) e non possono preconstituire condizioni di favore per alcuni soggetti rispetto ad altri. In ogni caso i programmi e i controlli possono indirizzare e coordinare l'attività economica privata (Corte Cost. n. 78/1970), ma non devono renderla tanto difficoltosa da comprometterne l'utilità e, quindi, di fatto sopprimerla.

Dopo *Maastricht*, dall'inizio degli anni '90, la maggiore attenzione rivolta dagli Stati europei alle regole del mercato e della concorrenza, hanno gradualmente trasformato la funzione di intervento dello Stato nelle attività economiche; spostando il centro di interesse dalle attività di produzione a quelle di indirizzo e regolazione affidate in prevalenza alla politica tributaria. Da questo punto di vista assumono un rilievo particolare gli articoli 107 e 108 del TFUE che disciplinano gli aiuti di Stato a livello europeo; oramai il ruolo economico dello Stato non si esprime più attraverso forme di intervento diretto nelle attività di produzione o di scambio; lo Stato viceversa esercita il proprio ruolo evitando che le politiche pubbliche si concretizzino in attività contrastanti con il divieto di aiuti finalizzati a forzare la concorrenza e ad incidere sul corretto funzionamento del mercato.

Un cambio di orizzonte deciso, che tende ad incidere soprattutto sulla qualità delle politiche pubbliche richiamate dal terzo comma dell'articolo 41; basta pensare a tutte quelle ipotesi regolate dall'articolo 107 del TFUE che prevedono aiuti di stato compatibili con le regole europee, a partire dal principio del "*de minimis*".

¹¹⁷ Corte Giust., 3 ottobre 2006, causa C-475/03, in *Dir. e Giust.*, 2006, 38, 87.

Ciò vale evidentemente ad evidenziare come l'imposta contrasti sia con l'articolo 117 secondo comma della nostra Costituzione (che ha introdotto il vincolo costituzionale della tutela della concorrenza), sia con l'art. 41 Cost.

È fuori dubbio d'altra parte che un'imposta sulle attività produttive rientri a pieno titolo nell'ambito di applicabilità del terzo comma dell'articolo 41 Cost.; in buona sostanza per essere legittimo il tributo non può limitarsi soltanto a determinare una ripartizione del dovuto compatibile con il principio di capacità contributiva. La riserva di legge posta dall'articolo 41 Cost. implica anche che l'imposta non debba essere in contrasto con altri principi fondamentali del nostro ordinamento.

Il che equivale a dire in maniera più speculare che i diritti economici fondano l'eticità della tassazione nell'eticità delle convenzioni legali da cui originano. E in tanto tali convenzioni risulteranno essere etiche e morali in quanto le stesse includano prestazioni patrimoniali di cui lo Stato si dispone, tuttavia per sostenere politiche egualitarie¹¹⁸.

Se si ha riguardo al profilo strutturale tipico, che avvicina il tributo alle imposte dirette, inevitabilmente e quasi naturalmente viene in gioco (sul piano interno) la tutela della concorrenza, evidentemente violata.

Il *discrimen* è, a ben vedere, nei condizionamenti delle scelte legislative sui principi e dunque nella relazione intercorrente tra discrezionalità legislativa e principi costituzionali.

Invero la complessità dell'azione amministrativa (conseguenza inevitabile del progresso tecnologico in tutti i campi) rende vincolanti due aspetti del potere pubblico: l'interesse e l'attribuzione del potere. Se il fine (l'interesse) perseguito è predeterminato, le modalità con cui procedere al suo conseguimento non è detto che lo siano, quantomeno con altrettanta precisione.

Ciò vale a distinguere un'attività vincolata da una discrezionale: la discrezionalità rappresenta una facoltà di scelta fra comportamenti tutti leciti, prospettabili e prevedibili, tuttavia rispondente in concreto alla causa del potere esercitato. Una riflessione, all'evidenza, figlia degli sviluppi del diritto dell'UE, posto che l'esercizio del potere discrezionale, in quanto attributivo di una scelta, occorre risponda ai richiamati predicati della ragionevolezza e della proporzionalità¹¹⁹, vale a dire di un equo livello qualitativo e quantitativo del potere esercitato.

¹¹⁸ Sul punto cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 61 e ss.

¹¹⁹ A. ANGIULI, *Brevi note sulla discrezionalità amministrativa nell'ordinamento comunitario*, in *Potere discrezionale e interesse legittimo nella realtà italiana e nella prospettiva europea*, Atti del XVIII Convegno di Varenna 17-19 settembre 1992, Milano, 1994; Id. *Studi sulla discrezionalità amministrativa nel quando*, Milano, 1988;

La vincolatività emerge solo nell'eventualità che la scelta delle modalità (attesa talvolta la complessità degli interessi in gioco) non sia libera, ma già effettuata (in via astratta e generale) dal legislatore.

Posto che, in analisi, a venire in gioco è la prima ipotesi, occorre soffermarsi sui connotati di scelta dei comportamenti, primo fra tutti la prevedibilità: prevedibilità vuol dire ragionevolezza e ragionevolezza vuol dire rispetto dei principi. Anzitutto dei principi enucleati dall'art. 97 Cost., in seno al quale la discrezionalità legislativa trova il suo fondamento e la sua espressione, il suo limite e la sua garanzia. Nondimeno della libertà di iniziativa economica (art. 41 Cost.) in relazione ad una tutela della concorrenza ad ampio respiro (interna ed europea). Vero è, infatti, che la ragionevolezza rimanda ad una pretesa di proporzionalità e congruità (in coerenza agli sviluppi del diritto europeo). Specie se conseguentemente ai suddetti criteri adottati le scelte discrezionali necessitano (per potersi definire tali) di un successivo momento, caratterizzato dalla ponderazione degli interessi secondari; sicché il giudizio di comparazione diviene principio ispiratore dell'attività discrezionale e in quanto tale richiede il coordinamento con i principi in rilievo, rilevando ancora in tale sede il terzo comma dell'art. 41 Cost.; specie nell'evidente constatazione che la richiamata ponderazione concerne interessi pubblici secondari e interessi privati, giammai l'interesse pubblico primario che, in quanto tale non va soppesato, bensì conseguito.

Da questo angolo visuale la vicenda legata all'IRAP mostra qualche incoerenza di troppo.. La giurisprudenza della Corte di Cassazione, muovendosi all'interno dei paletti fissati dalla nota sentenza (sent. 156/2001¹²⁰) della Corte Costituzionale, ha cercato di discriminare tra attività di lavoro autonomo caratterizzate da una struttura organizzativa complessa di per sé produttiva di valore aggiunto, rispetto ad altre attività di lavoro autonomo in cui vi è sovrapposizione tra valore aggiunto e reddito del contribuente, escludendo queste ultime dall'ambito di applicazione dell'IRAP.

Uno sforzo quello compiuto dalla giurisprudenza di legittimità, sicuramente apprezzabile che tuttavia ha determinato un moltiplicarsi delle incertezze, con conseguenze spesso inaccettabili in punto di fatto, quindi di ragionevolezza.

A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998; Id. Proporzionalità, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2006, vol. V, 4643; D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998.

¹²⁰ Cfr. C. Cost., 21 maggio 2001, n. 156, in *Giust. Civ.*, 2001, I, 2034; a tal proposito cfr. *ex multis* G. FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'IRAP e l'insostenibilità iniquità di un tributo malfatto*, in *Il fisco*, 2001, 25, 8722 ss; L. CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di IRAP*, in *Rass trib.*, 2002, 3, 856 ss.

In buona sostanza l'amministrazione finanziaria sostiene che la assoggettabilità o meno all'IRAP di un contribuente marginale non solo debba essere valutata caso per caso, ma anche anno per anno. È evidente l'irragionevolezza di una linea interpretativa di questo tipo che tiene nell'incertezza i contribuenti e che, quindi, contrasta sia con l'impianto della legge 212/2000, sia ancor più direttamente con gli artt. 41 Cost. e 53 Cost., con un interesse pubblico ignorato ed esigenze di riparto soffocate.

La necessità di assicurare con immediatezza la riscossione dei tributi non può superare il principio della certezza del dovuto; e l'assoggettabilità o meno a un'imposta non è qualcosa che possa essere lasciata nell'incertezza, ad una lettura non formalistica del principio di capacità contributiva. Questo aspetto particolare viene in rilievo con l'accorpamento della riscossione nell'accertamento, e naturalmente riguarda l'insieme delle imposte. La mancata previsione di una disciplina che consenta di chiedere la sospensione del pagamento dell'imposta accertata, quando il contribuente impugna l'atto di accertamento, ha reintrodotto in maniera generalizzata il principio del *solve et repete* che la Corte Costituzionale ha ritenuto illegittimo fin dall'inizio degli anni '60. Una situazione inaccettabile in cui la prudenza che caratterizza il controllo di legittimità costituzionale in campo tributario, si accompagna ad una imprudenza crescente da parte del legislatore. Una contraddizione che a sua volta riporta la contraddizione di un legislatore che, da un lato sembra voler pretendere una maggiore fedeltà fiscale, tuttavia con modalità talvolta inconsuete (in quanto incurante dei profili distributivi); e dall'altro tratta i contribuenti non da cittadini, ma da sudditi, parafrasando un rapporto (Stato - diritto di proprietà) che non esiste o che dovrebbe esistere sotto diverso aspetto.

Forse sono sbagliati i presupposti; la determinazione della ricchezza è una cosa, e già per le persone fisiche non considera l'impegno di tempo e di rischio, né la presenza di una rendita di posizione o la natura dell'organizzazione: sono tutti passaggi successivi alla determinazione della ricchezza. D'altra parte proprio il principale obiettivo del tributo, quello di realizzare un'imposta a larga base imponibile e ad aliquota moderata finalizzata a finanziare la sanità pubblica a livello delle regioni, ne evidenzia una contraddizione concettuale di fondo, nel momento in cui ha esteso il tributo solo ad una minoranza di fruitori dei servizi della sanità pubblica (i lavoratori autonomi e gli imprenditori individuali) rispetto a tutti gli altri contribuenti persone fisiche, esclusi dall'IRAP¹²¹.

¹²¹ A tal proposito cfr. *ex multis* A. AMATUCCI, *L'autonoma organizzazione professionale ai fini dell'IRAP e la discriminazione qualitativa dei redditi: dubbi di legittimità costituzionale*, in *Innovazione e diritto*, 2007, 2, 87 ss; F. DEL

L'IRAP, se fosse stata correttamente congegnata, avrebbe potuto discriminare, servendo così allo scopo. Purtroppo, nel momento del suo varo (e studio prima) non si è avuta alcuna consapevolezza di ciò che poi si sarebbe discusso.

4. *Capacità contributiva e libertà di iniziativa economica*

A completare il quadro l'ipotesi prevista dall'articolo 11 (poi soppresso) del disegno di legge delega¹²² di istituire un tributo proporzionale a cui assoggettare i redditi di lavoro autonomo e di impresa percepiti da persone fisiche. La disposizione in parola sembrava avere la finalità di attrarre i redditi da lavoro autonomo nell'area del reddito di impresa; un mezzo per riportare nell'area di assoggettabilità all'IRAP anche le attività dei contribuenti minimi oggi esclusi dal tributo¹²³ (una soluzione che contrasta sia con la giurisprudenza costituzionale in tema di discriminazione qualitativa dei redditi, sia più in generale con il principio di capacità contributiva).

Più meritevole di attenzione ai fini del ragionamento fin qui svolto appare il tema del rapporto tra l'articolo 53 e l'articolo 41 della Costituzione; un tema che si ritrova negli studi risalenti di diritto finanziario e tributario, non più esplorato in seguito ad una lettura frettolosa dei profili giuridici del processo di liberalizzazione economica che ha

TORCHIO, *Il concetto di "autonoma organizzazione" secondo l'insegnamento dei giudici e secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate*, in *Boll. Trib.*, 2002, 578 ss.; L. CIOCCA, *I professionisti soggetti all'IRAP non diminuiscono ma aumentano le perplessità*, in *Boll. Trib.*, 2002, 7, 502 ss.; L. STRIANESE, *IRAP e attività "autonomamente organizzata": una breve ricognizione sistematica alla luce della giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Innovazione e diritto*, speciale 2007, 1 ss.; V. FICARI, *Brevi note sul lavoro autonomo autonomamente organizzato e lavoro autonomo coordinato e continuativo nel presupposto dell'IRAP*, in *G. T. - Riv. Giur. Trib.*, 2003, 1, 84 ss.; S. F. COCIANI, *Attività autonomamente organizzata e IRAP (nota a Corte Costituzionale, 21 maggio 2001, n. 156)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 1, 7 ss.; G. MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e costituzione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2000, I, 1629 ss.

¹²² L'articolo 11 delegava il Governo ad una revisione dell'imposizione sui redditi finalizzata a separare la tassazione dell'impresa, da assoggettare a tassazione come le società di capitali, da quella dell'imprenditore, prevedendo un'aliquota proporzionale e più bassa sull'utile di impresa, nonché l'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) solo al reddito che l'imprenditore ritrae dall'azienda come compenso del suo contributo lavorativo. Il nuovo articolo 4 del disegno di legge unifica il contenuto dei precedenti articoli 11, 12, 13 e 15. Da questo punto di vista viene in evidenza l'irragionevolezza di sottrarre continuamente base imponibile all'imposta progressiva; dall'altro vale la pena sottolineare come il Parlamento abbia ritenuto opportuno di sopprimere l'articolo in parola.

¹²³ A tal proposito v. SS. UU., Sez. trib., 26 maggio 2009 (12 maggio 2009), nn. 12111, 12110, 12109 e 12108; Cass., Sez. trib., 13 gennaio 2009 n. 23969; Cass., Sez. trib., 4 luglio 2008, n. 18472; Cass., Sez. trib., 19 marzo 2007, n. 6502; Cass., Sez. trib., 3676/2007 - 3678/2007 - 8177/2007; Cass., Sez. trib., 30 marzo 2007, n. 7899; Cass., Sez. trib., 5 novembre 2004, n. 21203. Le richiamate sentenze hanno disposto che i professionisti sono esclusi dal tributo quando, secondo *l'id quod plerumque accidit*, si avvalgono di mezzi non eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, in assenza di organizzazione ovvero in presenza di lavoro svolto da terzi in modo meramente occasionale.

accompagnato l'avvio del Mercato Unico in Europa¹²⁴. Da questo punto di vista l'IRAP rappresenta un naturale terreno di indagine per la valorizzazione del rapporto tra gli artt. 53 e 41 Cost.

Che l'articolo 41 della Costituzione, nel disciplinare il diritto alla libertà di iniziativa economica privata e nel riservare alla legge la disciplina dell'intervento dello Stato nelle attività economiche pubbliche e private, ponga un limite ulteriore alla discrezionalità legislativa in campo tributario (come definita dall'articolo 53 Cost.) rappresenta un profilo garantista poco speculato, che non esclude la possibilità di norme tributarie la cui legittimità

¹²⁴ Il legame tra l'articolo 41 (interpretato come limite al potere pubblico) e l'articolo 53 in tema di fiscalità è stato rilevato da numerosi autori che hanno studiato i profili giuridici del principio di capacità contributiva negli anni '60 del secolo scorso (Abbamonte, Gaffuri, Giardina, Maffezzoni, Manzoni, Micheli, Moschetti). Più di recente una posizione garantista nella lettura del rapporto dell'articolo 41 e 53 Cost. è stata illustrata in numerosi contributi (da Falsitta a Marongiu a Russo).

Su una posizione diversa si collocano quelle posizioni dottrinarie che ritengono di poter escludere un collegamento tra libertà di iniziativa economica, limitazioni dell'attività economica anche attraverso lo strumento fiscale e il principio di capacità contributiva. Secondo questi autori, sia pure con sfumature diverse (Antonini, Boria, Gallo, Luciani), la funzione essenzialmente solidaristica del dovere di contribuzione, disciplinata dall'articolo 53 Cost. prevarrebbe sulla garanzia implicita nella riserva di legge stabilita dall'articolo 41 Cost., comma 3, in tema di limiti alle attività economiche. Secondo questa tesi l'articolo 41 non sarebbe idoneo a vincolare l'azione del legislatore tributario. Un'opinione, si badi, non convincente non tanto perché esclude un collegamento tra il principio della libertà di iniziativa economica, e quello di capacità contributiva; quanto piuttosto perché tende a dare una interpretazione svalutativa del principio di capacità contributiva, che conduce a far prevalere un principio, quello solidaristico, su tutti gli altri, a partire dal fondamentale principio di eguaglianza sostanziale. Quest'ultimo non lascia affatto libero il legislatore tributario di definire quali e quante entrate siano ritenute necessarie al finanziamento della spesa pubblica. Insomma il principio di uguaglianza è insieme esigenza di redistribuzione e di parità di trattamento all'interno di un ordinamento, il sistema tributario, di cui il rispetto del principio di capacità contributiva è funzionale ad assicurarne la coerenza.

D'altra parte, a ben vedere, l'articolo 2 Cost. giustappone i diritti inviolabili dell'uomo, si badi bene, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, all'adempimento di doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale. La vicenda tributaria investe sia il primo aspetto, quello dei diritti inviolabili che devono accompagnare lo sviluppo della personalità di ciascuno nelle formazioni sociali, sia i doveri di solidarietà; due aspetti che non sono affatto contrapposti ma contribuiscono entrambi a definire un principio (quello solidaristico) in cui diritti e doveri si integrano ed implementano vicendevolmente. Il che equivale a dire che non esiste nel nostro ordinamento tributario un principio, quello dell'interesse fiscale, che possa prevalere su quelli di uguaglianza e di solidarietà tributaria: quest'ultimo inteso come un insieme di diritti e doveri inderogabili; ed ancora che non possa realizzarsi una giustizia fiscale (il sistema tributario inteso come giusta imposta), senza limiti ragionevoli al potere di imposizione. A ben vedere il punto di equilibrio istituzionale è rappresentato dall'effettiva separazione dei poteri e dal consenso che dovrebbe accompagnare le imposte, approvate dal Parlamento liberamente, senza scorciatoie incompatibili con la ponderazione e il temperamento degli interessi, che caratterizzano l'esercizio della funzione parlamentare. Questa interpretazione comunitaria, democratica della fiscalità, scavalca a ritroso il periodo autoritario e si ritrova nelle fondamentali opere di Santi Romano (v. *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1946 e *Gli scritti nel Trattato dell'Orlando*, Milano, 2003, c/o Biblioteca di Finanza Pubblica, Un. Fed. II° Napoli). La pluralità degli ordinamenti giuridici rompe con la tradizione giuridica di derivazione Egheliana, evidenziando l'esistenza di una pluralità di diritti soggettivi pieni, sia nei confronti dello Stato sia dei cittadini. Al riconoscimento di diritti a favore di questi ultimi corrispondono altrettanti limiti al potere allo Stato. Limiti che Santi Romano aveva collegato alla pluralità degli ordinamenti e delle diverse situazioni giuridiche soggettive, in un quadro di garanzie costituzionali, quali quelle espresse dallo Statuto Albertino, che si possono ben definire elementari rispetto all'architettura della Costituzione del 1948.

costituzionale possa essere messa in discussione per contrasto, appunto, con l'articolo 41 Cost.

Da questo punto di vista una spinta a suffragare tale ricostruzione è rappresentata dal principio di sussidiarietà orizzontale che nella sua composizione di una regola (non ingerenza statale) e di un'eccezione (intervento dello Stato) risulta pienamente aderente ad un programma federalista di giustizia redistributiva.

Autonomia e sussidiarietà rappresentano una delle tante sfumature che connotano il sistema finanziario. Da questo punto di vista, il principio di unità della finanza pubblica non costituisce in alcun modo un elemento che caratterizza in senso centralista il sistema finanziario; prima ancora che principio è un'esigenza che in quanto tale può atteggiarsi a strumento idoneo all'attuazione dei principi costituzionali, in particolare di quello di capacità contributiva, nella sua determinazione di eguaglianza verticale.

In buona sostanza l'unità del sistema finanziario rappresenta lo strumento per conferire concretezza e resistenza (all'interno di un sistema multilivello) ai principi di solidarietà e di eguaglianza sostanziale, quali motivazione dell'attività finanziaria di entrata e di spesa¹²⁵.

In questa prospettiva, l'articolo 41 della Costituzione può adempiere un ruolo centrale.

Il tema sembra essere ignorato dalla dottrina costituzionalista e la giurisprudenza costituzionale non sembra aver fatto grandi passi in tal senso¹²⁶; tuttavia esso merita un serio

¹²⁵ Sul tema dell'unità sul rapporto tra unità del sistema finanziario, come canone interpretativo per la piena attuazione dei principi costituzionali nel campo della finanza pubblica cfr. R. P. CAPANO, *Aumentano le imposte, cala il gettito, crolla il Pil: ma per comprendere cosa sta accadendo, è inutile scomodare Laffer*, in *Innovazione e Diritto*, rivista telematica Università degli Studi di Napoli Federico II, 2012, II, 5 ss.

¹²⁶ La giurisprudenza costituzionale relativa ai rapporti tra gli articoli 41 e 53 della Costituzione è abbastanza limitata, anche se in numerose ordinanze di rinvio alla Corte era stata prospettata una violazione sia dell'articolo 53 sia dell'articolo 41 Cost. Dall'angolo visuale del diritto tributario il profilo più interessante è rappresentato da leggi tributarie che contrastino con le libertà economiche e, quindi, violino l'articolo 41; ovvero da leggi economiche che per i loro effetti si pongono in contrasto con il principio di capacità contributiva. Ovviamente il problema riguarda i limiti posti da una norma tributaria rispetto alle libertà economiche o viceversa. La Corte Costituzionale non ebbe, ad esempio, alcuna difficoltà a riconoscere che la nominatività obbligatoria dei titoli azionari (C. Cost. n. 57/1959) rappresentasse una limitazione legittima all'iniziativa economica privata. Tuttavia, successivamente nel ritenere la conformità all'articolo 41 di alcune norme di favore per determinate imprese, stabili con la sentenza (C. Cost. n. 320/1995) che non potesse essere altresì invocata la violazione degli articoli 23 e 53, in quanto riferiti questi ultimi alla materia tributaria. La distinzione fra i diversi ambiti operativi cui si richiamano gli articoli 41 e 53 della Costituzione, secondo l'interpretazione offerta dalla Corte, viene utilizzata al fine di evitare che la garanzia della libertà di iniziativa economica possa rappresentare un limite al potere di imposizione (C. Cost. n. 75/2001). Il che non può non influire negativamente sulla tutela dei diritti economici, e rendere complessivamente meno attrattivo il nostro Paese per gli investimenti.

Da questo punto di vista è illuminante il diverso approccio con cui la Corte ha affrontato le vicende relative al monopolio dei fiammiferi ritenuto illegittimo (C. Cost. n. 70/1978), mentre aveva dichiarato non fondata la questione relativa al monopolio dei tabacchi, di ben altra consistenza dal punto di vista del gettito (C. Cost. n. 209/1976). In definitiva il mancato collegamento tra l'articolo 41 e l'articolo 53 è utilizzato dalla Corte

approfondimento, tenuto conto che in base ai dati di comune esperienza la fiscalità incide direttamente sia sull'allocazione delle risorse (e quindi sugli investimenti) sia sullo svolgimento delle attività economiche.

Da questo punto di vista, l'*an*, il *quomodo* e il *quantum* in base al quale una o più imposte incidono sull'attività economica rappresenta un aspetto tutt'altro che irrilevante ai fini dell'indagine circa la compatibilità o meno di un determinato tributo non soltanto rispetto

per assicurare un'ampia possibilità di manovra al legislatore nella scelta dei presupposti di imposta; una scelta priva di significato dal punto di vista giuridico, che specie in alcune circostanze appare ingiustificabile.

Da questo punto di vista non aiuta neppure la giurisprudenza costituzionale in tema di retroattività dell'imposizione, tema giudicato con sfavore dalla Corte Costituzionale, ma sostanzialmente salvato quasi sempre negli effetti. La questione però, dopo l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, la costituzionalizzazione dei principi del diritto europeo con la Riforma del Titolo V della Costituzione e l'assorbimento dei principi della CEDU tra le norme primarie del diritto europeo (con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona) ha assunto una prospettiva diversa. Appare infatti più difficile giustificare una norma tributaria retroattiva alla luce della giurisprudenza europea in tema di proporzionalità come ragionevolezza; mentre da una lettura attenta dei principi del diritto europeo potrebbero ricavarsi le norme interposte, idonee a vincolare maggiormente il legislatore ai principi statutari, attraverso l'ancoraggio offerto dal diritto europeo.

Ma a parte queste considerazioni di principio, si deve sottolineare che il mancato collegamento tra l'articolo 53 e l'articolo 41 della Costituzione da parte della giurisprudenza costituzionale, evidenzia i propri limiti soprattutto in tema di retroattività delle leggi tributarie. Prescindendo dal collegamento attuale tra imposizione retroattiva e capacità contributiva, che appare talvolta forzato ed implementato con il criterio della prevedibilità (C. Cost. n. 315/1994) preso a prestito dalla giurisprudenza ben più garantista del Tribunale Costituzionale tedesco, e dal divieto di introdurre norme tributarie retroattive posto dall'articolo 3, comma 1, legge 212/2000, appare singolare il fatto che la Corte non ritenga incidenti sulle attività economiche, eventuali oneri tributari retroattivi. La questione, a ben vedere, riguarda non solo la libertà di iniziativa economica, quanto i limiti posti a quest'ultima in relazione allo svolgimento concreto di una attività economica. Se si prescinde da tributi a carattere reale (un'imposta patrimoniale retroattiva su beni posseduti da oltre cinque anni potrebbe non contrastare con i principi costituzionali) il carattere retroattivo di un tributo si scontra concettualmente con il concetto stesso di attività economica; quest'ultima rappresenta in tutta evidenza un fenomeno dinamico, che guarda al presente e al futuro, non certo al passato. Colpire retroattivamente un'attività economica, da un lato svuota di contenuto la garanzia della riserva di legge prevista dal terzo comma dell'articolo 41; qui, infatti, non è questione di capacità contributiva ma di qualcosa che essendosi già svolta ha concluso sotto il profilo giuridico la sua funzione. Dall'altro, conseguentemente, coinvolge anche la libertà di iniziativa economica, di cui la programmazione e lo svolgimento dell'attività, costituiscono altrettanti elementi caratterizzanti. Questo aspetto evidenzia una contraddizione radicata tra l'articolo 41 e le possibili forme di imposizione retroattiva, pur conformi al principio di capacità contributiva. Lo stesso concetto di prevedibilità elaborato dal Tribunale Costituzionale tedesco, si riferisce alla retroattività impropria, cioè interna al periodo d'imposta di cui il legislatore ritiene di dover aumentare il prelievo. In un sistema quale è il nostro, la prevedibilità, non ancorata ad alcun parametro certo, equivale alla prevegenza, un istituto privo di significato giuridico (sull'argomento si rinvia al *Manuale di diritto tributario* di G. FALSITTA, Padova, 2008, p. gen.).

Il fatto che la giurisprudenza della Corte Costituzionale non prenda in considerazione il rapporto che intercorre tra l'articolo 41 e l'articolo 53, oltre ad aver favorito nel tempo il consolidamento di un sindacato sulla legittimità delle leggi tributarie debole, sostanzialmente svalutativo del principio di capacità contributiva, il cui profilo contenutistico è lasciato alla discrezionalità del legislatore in misura tanto ampia da rendere in alcune ipotesi evanescente la stessa garanzia costituzionale, conduce ad esiti paradossali in un tributo quale è l'IRAP, il cui presupposto è rappresentato da quelle attività produttive cui si riferisce il terzo comma dell'articolo 41. In questa imposta i profili di illegittimità, come ho cercato di evidenziare in questo breve lavoro, coinvolgono solo indirettamente il principio di capacità contributiva, mentre investono in modo diretto ed immediato il corretto funzionamento della concorrenza e del mercato: richiamano, quindi, una violazione dell'articolo 41 Cost.

all'articolo 53 Cost., ma anche rispetto all'articolo 41 Cost. Questo aspetto assume particolare rilievo oggi (e questo spiega perché in passato il tema sia stato poco esplorato dalla dottrina), in presenza di una pressione tributaria tra le più elevate in Europa e, quindi, nel pianeta.

La fiscalità incide sull'attività economica e la condiziona; sul punto le tesi radicali che ritengono che la libertà di iniziativa economica rappresenta un valore costituzionale di rango minore rispetto al dovere di contribuzione, di talché il secondo prevarrebbe sul primo merita un approfondimento. Tali tesi rappresentano, a ben vedere, una interpretazione del dettato costituzionale condizionato da orientamenti ideologici, piuttosto che ancorato ai fatti.

Le riserve di legge rappresentano nel nostro ordinamento non soltanto una riserva di competenza e di procedimento ma, quantomeno implicitamente, anche un limite alla discrezionalità legislativa.

Al di là di ogni formalismo, appare evidente che l'esercizio di un'attività di indirizzo e coordinamento nel settore della fiscalità, ai sensi dell'articolo 41 Cost., risponde all'esigenza costituzionalmente protetta di assicurare in fatto il rispetto del principio di eguaglianza, di cui il principio di capacità contributiva costituisce la specificazione in campo tributario. Il riferimento al principio di uguaglianza rende irrealistico qualsiasi ragionamento in tema di cedevolezza delle tutele costituzionali relative allo svolgimento delle attività economiche rispetto ad altri valori costituzionali, quali quello del concorso alla spesa; viceversa l'articolo 41 Cost., attraverso la riserva di legge che disciplina l'intervento dello Stato nelle attività economiche, tende a rafforzare la funzione garantista distributiva dell'articolo 53 Cost.

Del resto il sistema giuridico si connota di due tipi di libertà: libertà negative (pretesa a che lo Stato non intervenga) e libertà positive (pretesa all'intervento statale funzionale alla garanzia del diritto). Entrambe sottendono una relazione, subspecie di autonomia tra soggetto e Stato.

Ne consegue che qualsivoglia principio che riceva protezione costituzionale vive delle stesse caratteristiche di tali libertà: il principio di libertà economica (*ex art. 41 Cost*) in una chiara riserva di legge incamera il volto negativo di una libertà, tuttavia necessariamente involgendo l'altra faccia della medaglia che legittima lo Stato ad intervenire (contenendo violazioni dei limiti esterni e interni) allorquando vada implementato il principio stesso, in

parte qua della funzione garantista di riparto dell'art. 53 Cost., mediante il viatico costituzionale dell'art. 41 Cost.¹²⁷

Ciò vale conseguentemente a rilevare un parallelismo (insito all'ordinamento nel suo complesso) tra riserva di legge *ex art 23 Cost* e la riserva di cui all'art 41 Cost, rinvenendo del pari nell'art. 23 il viatico costituzionale implementativo dell'art. 53 Cost.

Venendo in particolare al caso dell'IRAP appare indubbio che questa imposta rappresenta un caso di scuola per poter analizzare i rapporti tra articolo 41 e articolo 53 della Costituzione.

Il problema, invero, non è quello della legittimità costituzionale di un'imposta sul valore aggiunto della produzione (più facilmente compatibile con il principio di capacità contributiva). Si tratta piuttosto di analizzare se e in che misura lo schema impositivo adottato dal legislatore per renderne meno evidenti le affinità con l'IVA (ai fini di non porre il tributo in immediato contrasto con il divieto, posto dall'art. 33 della Sesta Direttiva¹²⁸, di

¹²⁷ Il rapporto tra la libertà di iniziativa economica ed imposizione fiscale, in buona sostanza la dialettica tra gli articoli 41 e 53 della Costituzione, rappresenta un tema assai poco esplorato da parte della dottrina costituzionalista. Un disinteresse poco comprensibile se si considera che l'Italia è uno dei Paesi caratterizzati non solo da una delle pressioni fiscali più elevate al mondo, ma anche da un forte squilibrio tra imposte dirette (largamente prevalenti) ed indirette. Questa ulteriore caratterizzazione del sistema tributario italiano evidenzia una relazione molto stretta tra redditi da lavoro, redditi d'impresa ed attività economiche. Pertanto il rapporto tra l'iniziativa economica privata e i limiti allo svolgimento delle attività economiche, regolati dal secondo e dal terzo comma dell'articolo 41, evidenziano una relazione molto stretta tra quest'articolo e l'articolo 53 della Costituzione. Da un lato, attraverso la funzione di intervento nelle attività economiche, lo Stato ha uno strumento di elezione per caratterizzare in senso progressivo il sistema tributario (cfr. G. ABBAMONTE, *Principi di Diritto finanziario*, Napoli, 1975); dall'altro la riserva di legge *ex art. 41* deve essere interpretata come un ulteriore strumento di garanzia tendente a valorizzare la posizione del contribuente, che si affianca a quella prevista dall'articolo 53 Cost. (In questo senso, A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003). Sullo stesso filone garantista si colloca significativamente un economista pubblico (F. FORTE), secondo cui l'articolo 41 pone un limite alla progressività, nel senso che questa non può assumere il carattere di mero strumento extra fiscale di livellamento della ricchezza. (cfr. F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. fin.*, 1952, I, 301 ss.). Un'intuizione apprezzabile perché l'eguaglianza tributaria che il legislatore ordinario è tenuto ad assicurare riguarda sia la funzione redistributiva (eguaglianza verticale), sia quella distributiva (eguaglianza orizzontale). Non vi è chi non veda che entrambi i profili debbono essere assicurati dal legislatore: una funzione redistributiva tale da far prevalere il profilo extra fiscale, rispetto a quello fiscale renderebbe problematica la possibilità di assicurare insieme eguaglianza verticale ed orizzontale. In ogni caso il legislatore ordinario non potrebbe, ai sensi del terzo comma dell'articolo 41 aggirare i limiti posti a tutela delle libertà economiche dagli articoli da 42 a 47 della nostra Carta Costituzionale, solo perché impegnato ad assicurarsi le risorse necessarie ad assicurare una equilibrata gestione della spesa pubblica.

¹²⁸ La Sesta Direttiva (77/388/CEE) legittima gli Stati membri ad introdurre ovvero mantenere all'interno del proprio ordinamento «qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari...» con l'intento, evidente, di proteggere il funzionamento del sistema comunitario delle transazioni commerciali dall'interferenza che provocherebbero misure fiscali adottate da singoli Stati membri, le quali andassero ad incidere sulla circolazione di beni e servizi, colpendo le operazioni di scambio in modo sostanzialmente analogo all'IVA. Lo scopo evidente è quello di eliminare i possibili ostacoli al raggiungimento dell'armonizzazione delle legislazioni e al mantenimento di un mercato comune analoghe a quelle di un

istituire imposte ad effetto equivalente rispetto all’IVA e di renderlo, quindi, compatibile con il diritto europeo) non determini effetti che si pongano in contrasto sia direttamente con l’articolo 41 Cost., sia (per questa via) con il principio di capacità contributiva.

L’indagine su questo punto potrebbe avviarsi laddove termina il confronto tra la struttura impositiva dell’IRAP e il diritto europeo affrontato sia dal punto di vista del contrasto con il principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, sia sotto il profilo della discriminazione inversa in tema di tutela della concorrenza.

Quest’ultimo profilo, come è evidente, incide proprio sull’articolo 41 della Costituzione; la tutela della concorrenza, infatti, la cui disciplina è riservata dalla Riforma del Titolo V alla competenza esclusiva dello Stato, rientrava pacificamente (anche prima della riforma) tra le garanzie relative alla disciplina dell’attività economica regolate dall’articolo 41 Cost. E in ogni caso la medesima Riforma, per questa parte, si è posta in un’ottica di mero potenziamento di un’esigenza già garantita a monte; nasce, infatti, in una logica di riparto di competenze, delineando un momento successivo e autonomo alle attribuzioni di potere e, dunque, per questa via agli intenti di garanzia dei principi sottesi, in proposito della libertà di iniziativa economica.

La Corte Costituzionale ha precisato che la tutela della concorrenza, proprio in quanto ha ad oggetto la disciplina dei mercati di riferimento di attività economiche molteplici e diverse, non è una materia di estensione certa, ma presenta i tratti di una funzione esercitabile su più diversi oggetti ed è configurabile come «trasversale» (cfr., per tutte, le sentenze n. 430 e n. 401 del 2007).

Il problema si sposta, quindi, nel verificare se le norme adottate dallo Stato siano essenzialmente finalizzate a garantire la concorrenza fra i diversi soggetti del mercato (sentenza n. 285 del 2005), allo scopo di accertarne la coerenza rispetto all’obiettivo di assicurare un mercato aperto e in libera concorrenza (sentenza n. 430 del 2007¹²⁹).

Le argomentazioni addotte dalla Corte Costituzionale valgono a sostenere nell’art. 41 Cost. la tutela della concorrenza e a superare le difficoltà applicative, ritenendosi fuorviante che logiche sedimentate nella giurisprudenza della Corte possano poi sfuggire in punto di fiscalità; trascurando la possibilità o la necessità di leggere una vicenda di impresa come di impresa sulla fiscalità.

mercato interno, senza differenze di oneri fiscali che possano alterarne il regime di libera concorrenza e ostacolare gli scambi.

¹²⁹ C. Cost., 10 dicembre 2007, n. 430.

Sulla spinta dell'evoluzione del diritto europeo, negli ultimi vent'anni, si è andata sviluppando anche in Italia una lettura della libertà di iniziativa economica come diritto alla concorrenza; al tradizionale antagonismo tra economia privata e impresa pubblica, si sostituisce gradualmente un sistema di regole che riguarda tutti i soggetti che operano sul mercato, finalizzato ad assicurarne il miglior funzionamento. Il riferimento non va soltanto alla legislazione antitrust, ma concerne tutte quelle disposizioni in tema di evidenza pubblica che disciplinino l'aggiudicazione degli appalti nell'ambito della contrattualistica pubblica, preordinate al corretto funzionamento del mercato.

Da questo punto di vista è interessante la sentenza della Corte Costituzionale (n. 443/1997), che ha stabilito che tra le condizioni di parità necessarie ad assicurare un corretto confronto fra le imprese sul Mercato Unico, vi è quella che non consente al potere pubblico di falsare il confronto tra le imprese, attraverso vincoli in grado di determinare vantaggi concorrenziali a favore delle imprese che non vi siano assoggettate. Nella sentenza la Corte aveva ravvisato la necessità di "equiparare la disciplina di settore della produzione delle imprese nazionali alle discipline degli altri Stati membri nei quali non esistano vincoli alla produzione e alla commercializzazione analoghi a quelli vigenti nel nostro Paese... In assenza di una regolamentazione uniforme in ambito comunitario il principio di non discriminazione tra imprese che agiscono sullo stesso mercato in rapporto di concorrenza, opera, quindi, nel senso di impedire che le imprese nazionali siano gravate di oneri, vincoli e divieti che il legislatore non potrebbe imporre alla produzione comunitaria".

Pertanto la struttura impositiva dell'IRAP, con il suo portato di incertezze ed equivoci, mette in gioco il principio costituzionale della tutela della concorrenza, evidenziando interferenze sul principio di capacità contributiva¹³⁰.

Al riguardo basta considerare il caso di due imprese che commercializzano le stesse tipologie di prodotti ed abbiano un medesimo risultato operativo, la prima delle quali venda prevalentemente beni prodotti in Italia, la seconda che commercializzi beni in prevalenza di importazione. La seconda sarà sottoposta a una tassazione complessiva più moderata, pur in presenza di una capacità contributiva sostanzialmente uguale a quella dell'impresa che vende

¹³⁰ Va, infatti, osservato che, nel campo delle imposte dirette, la giurisprudenza della Corte si è sviluppata quasi completamente lungo la linea direttrice fornita dal divieto di discriminazione di cui all'art. 18 TFUE (ex art. 12 TCE). Si tratta di un principio che trova puntuali specificazioni nel TFUE (es. artt. 28-45-49-63), ma che è utilizzato dalla Corte come principio generale desumibile dall'ordinamento dell'Unione, allorché non vi sia una norma precisa che lo richiami in un determinato contesto. Più di recente la giurisprudenza della Corte ha affiancato al principio riferito "il divieto di restrizione", che è strumento e concetto molto più efficace nella rimozione degli ostacoli alla realizzazione del mercato interno. Sul principio di non discriminazione si rinvia per tutti a F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003.

in prevalenza beni prodotti in Italia: un esito quest'ultimo caratterizzato da evidente irragionevolezza.

Attraverso la violazione del principio di tutela della concorrenza l'IRAP evidenzia, quindi, non solo un contrasto con l'articolo 41 Cost. in relazione con il secondo comma dell'articolo 117 Cost; determina anche una disparità di trattamento in tema di imposizione del tutto irragionevole, in contrasto con l'articolo 53 della Costituzione.

4.1 Tutela della concorrenza e lettura del sistema

L'IRAP rappresenta un banco di prova significativo per gestire una comprensione estremamente complessa, ovvero quella dei rapporti tra imposizione e limiti all'attività economica ai sensi dell'articolo 41 della Costituzione. Il terreno di indagine, tuttavia, anche da parte della dottrina tributarista è stato in parte condizionato da una struttura dell'imposta, articolata in un certo modo, per aggirare il divieto di discriminazione qualitativa dei redditi posto dalla sentenza dell'80 della Corte Costituzionale in tema di ILOR.

Una prima osservazione riguarda la base imponibile del tributo, vale a dire il valore aggiunto della produzione. L'imposta adotta lo schema di tassazione del valore aggiunto orientata al reddito e, quindi, sotto questo profilo è più vicina a un'imposta diretta di quanto lo sia l'IVA che è un'imposta che colpisce anche essa il valore aggiunto, ma è orientata al consumo¹³¹. Questo dato di fatto non comporta come conseguenza diretta che l'imposta sia illegittima in quanto dovuta anche da un'impresa in perdita; il problema sotto il profilo della legittimità sta nel fatto che non essendo il tributo deducibile dalle imposte sui redditi non è possibile riportare in avanti la perdita fiscale. Lo stesso problema non si pone nello stesso modo per il lavoro autonomo nel quale in presenza di un valore aggiunto della produzione vi è sempre anche un reddito; ma nel lavoro autonomo l'irragionevolezza è, a ben vedere, ancora maggiore perché l'indeducibilità dell'IRAP comporta che quest'ultima, in quanto costo indeducibile sia non solo tassata al pari di un reddito, ma venga assoggettata ad un'aliquota progressiva¹³². Questa condizione determina una irragionevole disparità di

¹³¹ A tal proposito si veda G. FALSITTA, *L'IRAP? Una seconda IVA da ripensare*, in *ISole24Ore*, 30 luglio 2004.

¹³² Nella giurisprudenza di merito si sono venuti a determinare ben tre orientamenti: un primo, teso a riconoscere sempre l'assoggettabilità del lavoratore autonomo all'IRAP, in quanto l'abitudine della professione, la programmazione delle proprie energie intellettuali per acquisire clientela, ottenere credito e competere sul mercato, andrebbero a costituire quell'organizzazione necessaria e sufficiente per l'imponibilità IRAP; un secondo orientamento, di contro, volto ad escludere il lavoro autonomo dall'assoggettabilità IRAP quando si eserciti una così detta "professione protetta", per la quale la legge preveda l'iscrizione ad un Albo Professionale e nella quale sia determinante il c.d. "*intuitus personae*", ossia il rapporto personale e di fiducia tra professionista e cliente; infine vi è un terzo orientamento, quello prevalentemente accreditato presso il Giudice di Legittimità,

trattamento che, tuttavia, non è conseguenza dell'adozione da parte del legislatore di una base imponibile riferita ad una base economica idonea ad esprimere l'attitudine alla contribuzione; viceversa è cagionata dalla scelta della indeducibilità o della deducibilità limitata introdotta per decreto dal 2010 per evitare una sentenza negativa da parte della Corte costituzionale.

Chiarito quest'aspetto appare evidente che, almeno sotto questo profilo, il richiamo all'articolo 41 Cost. formulato da chi sostiene l'illegittimità dell'imposta in quanto a carico sia di un'impresa che presenti un utile di esercizio, sia di un'altra in perdita non ha rilievo; anche le imprese in perdita presentano un più o meno ampio valore aggiunto della produzione. Quello che le differenzia dalle imprese che presentano un utile di esercizio è che mentre in quest'ultime il valore aggiunto della produzione ricomprende anche l'utile d'esercizio, in quelle in perdita ovviamente questa parte del valore aggiunto non c'è e, dunque, non viene tassato.

Sotto questo profilo basta richiamare il confronto con l'IVA per comprendere che la tesi dell'illegittimità della base imponibile dell'IRAP (non ovviamente le sue deformazioni applicative), in relazione agli articoli 41 e 53 della Costituzione, non sta in piedi. La tesi che contesta la legittimità del tributo sul presupposto che le imprese in perdita sarebbero tenute ad assolvere l'IRAP anche in assenza di reddito sarebbe giustificata se l'IRAP fosse un'imposta sul reddito: il che pacificamente non è. D'altra parte se questa tesi fosse giuridicamente fondata, anche l'IVA non si sottrarrebbe alla stessa censura; è infatti un'imposta sul valore aggiunto a carico di tutti i produttori di beni e servizi ed è calcolata su base finanziaria in relazione al valore aggiunto prodotto da ciascun soggetto passivo¹³³. L'IVA non è un'imposta che abbia ad oggetto il consumo, è soltanto un'imposta tendenzialmente afferente al consumo; il che ovviamente non è la stessa cosa sia dal punto di vista soggettivo (la capacità contributiva è ovviamente legata all'attività del soggetto passivo e non all'acquisto da parte del consumatore finale), sia oggettivo (perché appunto oggetto dell'imposta è il valore aggiunto in ogni fase di produzione o commercializzazione e

per il quale il lavoratore autonomo è assoggettabile all'IRAP nel caso in cui si avvalga di una organizzazione di mezzi ed uomini tale da ampliare i risultati profittevoli atteggiandosi come contesto potenzialmente autonomo rispetto all'apporto personale rivolto ad un ruolo di indirizzo, coordinamento e controllo. Detto ultimo indirizzo appare essere in linea con l'ormai noto intervento della Corte Costituzionale (sent. 21 maggio 2001, n. 156).

¹³³ R. P. CAPANO, *Una bussola nel labirinto dell'IRAP, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. trib.*, 2006, IV, 1231 ss.

non il valore della prestazione resa a un consumatore finale). L'afferenza al consumo implica un'efficacia indiretta, ma in ogni caso efficacia; e in quanto tale involgente profili di tutela.

Chiarito questo punto, un aspetto di assai maggior interesse è rappresentato dal rapporto tra l'IRAP e l'articolo 41 Cost. in relazione agli effetti che questo tributo assume sia in relazione al funzionamento del mercato interno (su cui incidono allo stesso tempo profili di diritto interno e di diritto europeo).

A ben vedere si pongono delicati rapporti tra gli effetti sempre più subdoli dell'IRAP sul corretto funzionamento del mercato interno in relazione alla tutela della concorrenza e i principi posti dalla nostra Carta fondamentale e dal diritto europeo, finalizzati al corretto funzionamento del Mercato Unico; il quale presuppone innanzitutto il corretto funzionamento del mercato all'interno di ciascuno Stato membro.

Un concetto questo che a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona rende sempre meno compatibili con i principi fondamentali del diritto europeo le cosiddette discriminazioni inverse.

Appare, infatti, chiaro che se il problema della tutela della concorrenza è disciplinato dal diritto europeo, con riguardo alle imprese, attraverso una serie di disposizioni tese ad evitare che gli accordi tra gruppi e le concentrazioni possano determinare un abuso di posizioni dominanti, è altrettanto vero che il diritto europeo non si occupa soltanto delle imprese, ma dedica due importanti articoli del Trattato il 107 e 108 alla disciplina degli aiuti di stato proprio al fine di tutelare la concorrenza, quale presupposto di un corretto funzionamento del Mercato Unico. L'articolo 107 sul funzionamento dell'Unione Europea non si limita a evidenziare l'illegittimità di misure fiscali o ad effetto equivalente, il cui effetto incida sul corretto funzionamento del Mercato Unico falsando la concorrenza.

La norma sembra prendere in considerazione non soltanto le misure agevolative, ma tutte quelle misure che, indipendentemente dal profilo teleologico, introducono in vario modo ostacoli giuridici al corretto funzionamento del Mercato Unico. A fronte della molteplicità degli strumenti di natura fiscale che possono essere ritenuti incompatibili con il corretto funzionamento del Mercato Unico, non vi è alcun elemento che in senso negativo induca a ritenere che un'imposta come l'IRAP non possa essere ricompresa tra le ipotesi sanzionate dagli articoli 107 e 108 del TFUE. In tal senso appare dirimente il ribaltamento operato non molto tempo fa dalla Corte Costituzionale in merito alla dilatazione dell'intervento statale

nell'economia e, per questa via, al significato da attribuire alla tutela della concorrenza nonché alle logiche sottese¹³⁴.

L'imposta è, dunque, illegittima ai sensi dell'articolo 41 terzo comma della Costituzione operando sul mercato interno come un incentivo a sostegno delle importazioni. Il che è non compatibile con la tutela della concorrenza.

Ragionare diversamente significherebbe prescindere da un sillogismo apodittico non inventato, ma che un sistema coordinato di principi ci consegna. Dimenticando che a volte le soluzioni vanno solo lette, non decifrate (il che reca in sé rischio di principi reinterpretati, reinventati, finanche lontani dalle concrete esigenze).

Sulla base di quanto detto non sembra opportuno valutare la libertà espressa dall'art. 41 Cost. un valore recessivo rispetto a sia pur evidenti compromissioni di ulteriori diritti; vi è un'esigenza imprescindibile di porre fine agli effetti negativi derivanti dalla convinzione che la risposta derivi dalla necessaria prevalenza di taluni interessi e, dunque, di principi rispetto ad altri; forse per la difficoltà talvolta di operare un giudizio di bilanciamento e, anzi, a monte di ponderazione (criterio direttivo di un'azione amministrativa che possa dirsi tale).

Vale la pena comprendere che, talvolta, non si tratta di principi ma di esigenze; il pur richiamato principio di certezza dei rapporti giuridici non deve trarre in inganno, rappresentando non di rado un espediente difficilmente gestibile. Non vi è esigenza di certezza giuridica che possa tenere a fronte di talune libertà, non potendo escludersi un intervento volto ad soffocare irregolarità e illegittimità, anche sacrificando un valore di certezza.

E l'art. 41 Cost. (nella sua complessa strutturazione di regola ed eccezione) pare rispondere ad una tale funzione, confortando un legame consono ad un principio (art. 53 Cost.) che solo riflette i caratteri di un vuoto legislativo difficilmente spiegabile.

¹³⁴ Il riferimento è, in specie, alle sentenze 13 gennaio 2004, n. 14 e 12 dicembre 2007, n. 430. Con la sentenza n. 14/04, la Corte Costituzionale ha riaperto il dibattito in merito alla valenza da accordare alla tutela della concorrenza in quanto materia contenuta tra quelle di competenza esclusiva dello Stato ai sensi dell'art. 117, c. 2, lett. e) Cost.; chiarendone la portata anche alla luce del diritto comunitario e, in particolare, in un settore oggetto di ampi dibattiti tra gli Stati membri e la Commissione, cioè quello degli aiuti di stato. Premesso che la disciplina sugli aiuti di stato non può considerarsi come strumento di tutela della concorrenza, nell'ambito della concorrenza non possono non ricomprendersi gli interventi *latu sensu* statali; non può espungersi da una tutela della concorrenza che possa dirsi tale la libertà in tale settore, nel libero dispiegarsi delle forze di mercato.

Interpretation of income tax treaties: an issue that is still commonly discussed

di Giuseppe De Girolamo¹³⁵

ABSTRACT

Il tema dell'interpretazione dei trattati contro la doppia imposizione è tuttora molto discusso in dottrina. Cinque sono i metodi interpretativi più seguiti: quello soggettivo, il testuale, il sistematico, il teleologico ed il logico.

Di fondamentale importanza sono anche le linee interpretative emanate dai Ministeri del Tesoro interni a ciascuno Stato contraente, quelle contenute nei Commentari ai principali modelli di convenzioni internazionali in materia tributaria, nonché infine le norme contenute nella Convenzione di Vienna del 1969. Quest'ultima, in particolare, definisce agli artt. 31-33 il quadro normativo di riferimento per l'interpretazione dei trattati internazionali, nel cui genus sono ricompresi i trattati contro la doppia imposizione fiscale. Infine, si pone il problema della qualificazione dei termini convenzionali secondo il diritto internazionale o il diritto interno.

CONTENTS: 1. Introduction - 2. Articles 31-33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties - 3. The OECD/UN Commentaries as important sources of interpretation – 4. Conclusion: the problem of the legal terms qualification according to the international law or the internal law

1. Introduction.¹³⁶

A still commonly discussed issue about income tax treaties is how to interpret them.¹³⁷

¹³⁵ Giuseppe De Girolamo obtained his Master Degree in Law with *magna cum laude* in 2003 and his Ph.D. in Taxation Law in 2012 at University of Naples “Federico II”. He was a Visiting Ph.D. candidate in 2011 at Columbia Law School (NY) and currently is a Researcher at Columbia Law School on International Taxation Law. He is a Lawyer and an Accounting Auditor, as well.

¹³⁶ The system of citation used in this Article is that of “THE BLUEBOOK: A UNIFORM SYSTEM OF CITATION (Columbia Law Review Ass’n et al. eds., 19th 2010).”

¹³⁷ See, on the topic of the interpretation of tax treaties, R. SH. ARYAL, *INTERPRETATION OF TREATIES: LAW AND PRACTICE* (2003); D.J. BEDERMAN, *CLASSICAL CANONS: RHETORIC, CLASSICISM AND TREATY INTERPRETATION* (2001); id., *Revivalist Canons and Treaty Interpretation*, 41 UCLALR 953 (1994); A. BREDIMAS, *METHODS OF INTERPRETATION AND COMMUNITY LAW* (1978); M. Bos, *Theory and Practice of Treaty Interpretation*, 27 NILR 3 (1980); H.W. Briggs, *The travaux préparatoires of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, 65 AJIL 705 (1971); OTTMAR BÜHLER, *INTERNATIONALES STEUERRECHT UND INTERNATIONALES PRIVATRECHT, EIN SYSTEMATISCHER VERSUCH* (1960); L. Condorelli, *Interpretazione giurisdizionale e interpretazione autentica di trattati nell'ordinamento internazionale*, 56 RIV. DIR. INT. 224 (1973); M. CHRÉTIEN, *A LA RECHERCHE DU DROIT INTERNATIONAL FISCAL COMMUN* (1955); E. Criddle, *The Vienna Convention on the Law of Treaties in U.S. Treaty Interpretation*, 44 VIR. J INT’L L. 431 (2004); R. GARDINER, *TREATY INTERPRETATION* (2008); WILLIAM JOHN GIBBONS, *TAX FACTORS IN BASING INTERNATIONAL BUSINESS ABROAD. A STUDY OF THE LAW OF THE UNITED STATES AND OF SELECTED FOREIGN COUNTRIES* (1957); A. Glashauser, *Difference and Deference in*

The theory of legal interpretation developed exponentially during the nineteenth and twentieth centuries. Over this period several theories alternated in terms of importance and preponderance.

Five main methods can be considered:

- 1) the subjective or historical method,¹³⁸ according to which in the interpretive process of a treaty it is fundamental to understand the real intentions of the negotiating countries;
- 2) the textual or grammatical method,¹³⁹ that concentrates on the treaty text;
- 3) the contextual or systematic method, which considers the meaning of words in their nearer and wider context;
- 4) the teleological or functional method, that focuses on the object and purpose of a treaty, beyond the treaty text; and
- 5) the logical method, that prefers rational techniques of reasoning and abstract principles, e.g. *per analogiam*.

Moreover, the principal documental interpretive sources are:

-Treasury Department Technical Explanations that serve as an official guide to explain, interpret, and often apply the particular provisions of the treaty;

Treaty Interpretation, 50 VILL. L. REV. 25 (2005); M. HEYMANN, EINSEITIGE INTERPRETATIONSERKLÄRUNGEN ZU MULTILATERALEN VERTRÄGEN (2005); W. Hummer, "Ordinary" versus "Special" Meaning, 26 OZÖR 87 (1975); F. G. Jacobs, *Varieties of Approach to Treaty Interpretation: With Special Reference to the Draft Convention on the Law of Treaties before the Vienna Diplomatic Conference*, 18 ICLQ 318 (1969); I. Johnstone, *Treaty Interpretation: The Authority of Interpretive Communities*, 12 MICH. J. INT'L L. 371 (1991); A. Koziowski, *Interpretation of Treaties in the Light of the Relationship between International Law and the Law of the European Communities (European Union)*, 26 POLISH YBIL 115 (2002/2003); W. Lang, *Les règles d'interprétation codifiées par la Convention de Vienne sur le Droit des Traités et les divers types de traités*, 24 OZÖR 113 (1973); G.P. McGinley, *Practice as a Guide to Treaty Interpretation*, 9 FLETCHER F. 211 (1985); C. McLachlan, *The Principle of Systemic Interpretation and Article 31 (3)(c) of the Vienna Convention*, 54 ICLQ 279 (2005); J. G. Merrills, *Two Approaches to Treaty Interpretation*, 4 AUSTRALIAN YBIL 55 (1968-1969); S. MOYANO BONILLA, LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES (1985); *id.*, *La interpretación de los tratados internacionales según la Convención de Viena de 1969*, 10 INTAL/IL 32 (1985); B.S. Murty, *The Content of Treaty Prescriptions-The Problems of Interpretation*, 19 INDIAN YBIL 169 (1986); S. E. Nahlik, *L'interprétation des traités internationaux à la lumière de la codification du droit des traités*, 9 WROCLAW 99 (1976); D. Pratap, *Interpretation of Treaties*, in ESSAYS ON THE LAW OF TREATIES 55 (S. K. Agrawala ed., 1971); Ch. Schreuer, *The Interpretation of Treaties by International Courts*, 45 BYBIL 255 (1971); S. SCOTT, THE POLITICAL INTERPRETATION OF MULTILATERAL TREATIES (2004); L. B. Sohn, *Settlement of Disputes Relating to the Interpretation and Application of Treaties*, 150 RC 195 (1976); S. SUR, L'INTERPRÉTATION EN DROIT INTERNATIONAL PUBLIC (1974); S. Torres Bernárdez, *Interpretation of Treaties by the International Court of Justice Following the Adoption of the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, in LIBER AMICORUM ISEIDL-HOHENVELDERN 721 (B. Hafner ed., 1998); D. Vagts, *Treaty Interpretation and the New American Ways of Law Reading*, 4 EJIL 472 (1993); B. Vitanyi, *L'interprétation des traités dans la théorie du droit naturel*, 84 RGDIP 525 (1980); I. VOICOU, DE L'INTERPRÉTATION AUTHENTIQUE DES TRAITÉS INTERNATIONAUX (1968); J. C. Wolf, *The Jurisprudence of Treaty Interpretation*, 21 UCCLR 1023 (1988); E. S. YAMBRUSIC, TREATY INTERPRETATION: THEORY AND REALITY (1987); M. K. Yasseen, *L'interprétation des traités d'après la Convention de Vienne sur le Droit des Traités*, 151 RC 1 (1976).

¹³⁸ Sir Hersch Lauterpacht has been the most important exponent of this method.

¹³⁹ See Max Huber, as one of the most representative of this method.

-OECD Commentary and UN Commentary that contains explanatory materials written by the OECD or by the United Nations; and

-the Vienna Convention on the Law of Treaties with its Commentaries.

In fact, the two main models of international treaties for avoidance of double taxation, the OECD model and the United Nations model, are served by Commentaries that explain and sometimes expand the meaning of the provisions included in them.

In addition to the aforementioned Commentaries, an important document in the interpretative process of international tax treaties is the Vienna Convention, with its Commentaries.

2. *Articles 31-33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties.*

The Vienna Convention on the Law of Treaties¹⁴⁰ was done in Vienna on May 23, 1969, ratified by the Italian Republic by the law 12 February 1974 no.112, entered into force on January 27, 1980. The Vienna Convention applies only to treaties that are concluded by states.¹⁴¹

Especially, this Convention applies to any treaty that is the constituent instrument of an international organization, as well as to any treaty adopted within an international organization without prejudice to any relevant rules of the organization. It regulates the processes of conclusion and entry into force of treaties, the requirements of validity and effectiveness of themselves.

In the interpretive process of tax treaties, Articles 31-33 of this Convention have a special importance.¹⁴² These Articles are often followed by states which may not officially subscribe

¹⁴⁰ The Vienna Convention is divided into:

- Part I: Introduction (articles 1-5);
- Part II: conclusion and entry into force of treaties (articles 6-25);
- Part III: observance, application and interpretation of treaties (articles 26-38);
- Part IV: amendment and modification of treaties (articles 39-41);
- Part V: invalidity, termination and suspension of the operation of treaties (articles 42-72);
- Part VI: miscellaneous provisions (articles 73-75);
- Part VII: depositaries, notifications, corrections et registration (articles 76-80); and
- Part VIII: final provisions (articles 81-85).

¹⁴¹ Article 1 (Scope of the present Convention), in fact, establishes “the present Convention applies to treaties between States.”

¹⁴² The section 3 of the Part III is about “Interpretation of Treaties”.

Article 31 “General rule of interpretation” states “1.A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.

2. The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:

to the Vienna Convention because those Articles include provisions that can be considered as customary international law.

According to Article 31(1) a treaty must firstly be interpreted in good faith. Good faith is “one of the basic principles governing the creation and performance of legal obligations”¹⁴³ and creates the presumption that treaty words were written to mean something, rather than nothing.

Moreover, good faith requires that the concluded parties should act fairly, honestly, and reasonably, and avoid to take unjust benefits. Behaving in good faith means that all the parties to a treaty expect that “pacta sunt servanda” and that they will not evade their obligations and will not exercise their rights in order to damage the other parties.

Continuing the analysis of Article 31, a treaty must be interpreted “in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context.”

The ordinary meaning is the point where the interpretive process starts and it means that the term must be interpreted in accordance with its current and usual meaning, put in the context of the treaty. It is possible for the same term to have several normal meanings, but we should choose the normal meaning related to the entire context of the treaty and related

(a) any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;

(b) any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.

3. There shall be taken into account, together with the context:

(a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;

(b) any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;

(c) any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.

4. A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.”

Article 32 “Supplementary means of interpretation” states “Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:

(a) leaves the meaning ambiguous or obscure; or

(b) leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.”

Article 33 “Interpretation of treaties authenticated in two or more languages” states “1. When a treaty has been authenticated in two or more languages, the text is equally authoritative in each language, unless the treaty provides or the parties agree that, in case of divergence, a particular text shall prevail.

2. A version of the treaty in a language other than one of those in which the text was authenticated shall be considered an authentic text only if the treaty so provides or the parties so agree.

3. The terms of the treaty are presumed to have the same meaning in each authentic text.

4. Except where a particular text prevails in accordance with paragraph 1, when a comparison of the authentic texts discloses a difference of meaning which the application of articles 31 and 32 does not remove, the meaning which best reconciles the texts, having regard to the object and purpose of the treaty, shall be adopted.”

¹⁴³ Nuclear Tests Cases, I.C.J. Reports 1974 268, para. 46.

to the common intention of the parties. However, the parties of a treaty can give to a term a special meaning, according to Article 31(4).

The context includes, in addition to the text of the treaty, its preamble and annexes (e.g. protocols to a treaty), and also the other means mentioned in Paragraphs 2 and 3. Specifically, it includes:

- agreements between parties drawn up in connection with the conclusion of the income tax treaty (ITT), e.g. exchanges of letters between the concluding countries after the original signature of the treaty;

- any instrument made by one party and accepted by the other parties, which is in connection with the conclusion of the ITT (e.g. explanatory memoranda issued by the Treasury Department of the Home Country of one party after conclusion of ITT, which give the state interpretation of the provisions of the treaty).

The means mentioned in Paragraphs 2 and 3 (a-b)¹⁴⁴ can only be used if all the parties to the treaty have concluded an agreement about the interpretation of a particular term of the treaty, or if the involvement of one or more of the parties through an instrument or subsequent practice has happened with the consensus of the other parties.”

So, I agree with the theory that Paragraphs 2 and 3 (a-b) represent a kind of authentic interpretation accepted by all parties of the treaty, and this interpretation could have a binding force just because it arose from the parties of the treaty.

By the agreements or instruments mentioned in Paragraphs 2 and 3 (a-b), the negotiating parties can also amend, extend or delete part of the text in the treaty.

Article 31(2) mentions several means that originate before the conclusion of the treaty and are connected with it, while the interpretive means contained in Paragraph 3(a-b) differ in that they originate after the drawing up of the agreement.

Article 31(3)(c) addresses “any relevant rules of international law.” The rules of international law are one of the general means of interpretation provided by Article 31. They have the same value of the notion of sources of international law, but they must be “applicable in the relations between the parties,” meaning that they must be binding on all the concluded parties.

Those rules can be customary rules or general principles of international law, but must be in force when the interpretation of the treaty has to happen.

If they are customary rules, they can be equal to the treaty rules.

¹⁴⁴ See *supra* note 7.

Moreover, Paragraph 4 of Article 31 mentions “a special meaning” that the parties can give to a term of the treaty.

A term has a special meaning when the meaning of the term is not the usual meaning, and we can understand clearly that the parties intended to give a different meaning to the term. Technical or historical contexts or specialized treaties often contain special meanings.

Article 2¹⁴⁵ of the Vienna Convention could be an example of the aforementioned special meanings. The purpose of Paragraph 2 of Article 2 is to underline the autonomy of the parties to establish a special meaning of the term.

This intention should transpire in good faith from one of the interpretive authentic means mentioned above and contained in Paragraphs 2 and 3 (a-b) of article 31.

The Vienna Convention Commentaries on Articles 31-33 say, at Paragraph 17, that there is a relationship between ordinary meaning expressed in Article 31(1), and special meaning addressed in Article 31(4), but the burden of proof is on the party asserting that a term has a special meaning as an exception to the ordinary meaning.

Eventually, according to Article 31(1) a treaty must be interpreted “in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in the light of its object and purpose.”¹⁴⁶

¹⁴⁵ Article 2 (Use of the terms) states: “1. For the purposes of the present Convention:

(a) “treaty” means an international agreement concluded between States in written form and governed by international law, whether embodied in a single instrument or in two or more related instruments and whatever its particular designation;

(b) “ratification”, “acceptance”, “approval” and “accession” mean in each case the international act so named whereby a State establishes on the international plane its consent to be bound by a treaty;

(c) “full powers” means a document emanating from the competent authority of a State designating a person or persons to represent the State for negotiating, adopting or authenticating the text of a treaty, for expressing the consent of the State to be bound by a treaty, or for accomplishing any other act with respect to a treaty;

(d) “reservation” means a unilateral statement, however phrased or named, made by a State, when signing, ratifying, accepting, approving or acceding to a treaty, whereby it purports to exclude or to modify the legal effect of certain provisions of the treaty in their application to that State;

(e) “negotiating State” means a State which took part in the drawing up and adoption of the text of the treaty;

(f) “contracting State” means a State which has consented to be bound by the treaty, whether or not the treaty has entered into force;

(g) “party” means a State which has consented to be bound by the treaty and for which the treaty is in force;

(h) “third State” means a State not a party to the treaty;

(i) “international organization” means an intergovernmental organization.

2. The provisions of paragraph 1 regarding the use of terms in the present Convention are without prejudice to the use of those terms or to the meanings which may be given to them in the internal law of any State.”

¹⁴⁶ See on the topic Buffard/Zemanek, *The “Object and Purpose” of a Treaty: An Enigma?*, 3 AUSTRIAN RIEL 311 (1998); V. Crnic-Grotic, *Object and Purpose of Treaties in the Vienna Convention on the Law of Treaties*, 7 ASIAN

Those terms include a treaty's aims, its nature and its end. Objects and purposes of a treaty can be several, but one of the most important is to maintain the balance of rights and obligations generated by the treaty.

That part of Article 31(1) expresses the teleological or functional approach of the interpretive process.

Article 32¹⁴⁷ states the ability to use supplementary means of interpretation, like the treaty preparatory work and the circumstances of the treaty conclusion. These means are only examples, so they do not block other interpretive supplementary means. The "preparatory work of the treaty" has a fundamental importance. It includes all documents created by the parties during the negotiation process until the conclusion of the treaty. Examples of preparatory work are memoranda, statements and observations of the governments of the negotiating states conveyed to each other. We can also consider diplomatic exchanges between the parties, treaty drafts and negotiation records to be other examples.

The circumstances of the conclusion of the treaty include the political, social and cultural factors encircling the signature of the agreement.

Other supplementary means of interpretation could be the preparatory work of previous versions of the treaty, the interpretive declarations generated by the parties, any internal documents, etc.

All the parties of the treaty should agree about those means of interpretation to use them in the interpretive process; under this condition, they can only be used with the other means of Article 31 to aid the process of interpretation.

In fact, according to Article 32, the employment of the supplementary means of interpretation is possible only after using the means of the General Rule of Interpretation in Article 31.

They may be used to confirm the meaning caused by the use of Article 31, or to establish the meaning when the interpretation leads to a result that is ambiguous or obscure, or when, using the interpretive means contained in Article 31, the result is manifestly absurd or unreasonable.

YBIL 141 (1997); Jan Klabbers, *Some Problems Regarding the Object and Purpose of Treaties*, 8 FINNISH YBIL 138 (1997); Ulf Linderfalk, *On the Meaning of the "Object and Purpose" Criterion, in the Context of the Vienna Convention on the Law of Treaties, Article 19*, 72 NORDIC JIL 429 (2003). Moreover, see Italian Supreme Court (Corte di Cassazione), case no. 7950, 1995, in *Giur.It.* 1997, at 697.

¹⁴⁷ See *supra* note 7.

As an effect, it can be inferred that Article 32 allows the use of those means of interpretation in a lot of different situations, and the only limit is that they may not be invoked before using the means contained in Article 31.

Article 33¹⁴⁸ is concerned about treaties authenticated in different languages. In fact, several difficulties can arise if multiple systems of law use the same terms but with different legal concepts. An example of this difficulty is which language's texts would be used to interpret the treaty and how to proceed if the various language texts are not equal.

According to Article 33, there is a presumption of the equality of all authenticated languages and a presumption of the equal authenticity of the texts, with the only exception being when it is established that, in case of divergence, a particular text shall apply. In that case other authenticated texts shall not be considered.

By agreements of the negotiating parties some language texts may be authoritative only between some parties.

A language different than those authenticated will not be taken into consideration as an authentic text, as much as authoritative, for the interpretation of a multilingual treaty, unless the treaty or the parties state differently; in the first case, it might be used as a supplementary mean of interpretation under Article 32.

Paragraph 3 of Article 33 repeats the presumption of equality of all authenticated terms in the various language texts that should be unified, constituting only one treaty with only one set of terms expressing only one intention of the parties. As an effect, it is possible to read one single term and infer that it has the same meaning in all other texts.

That presumption is not true if the parties expressed the desire that a particular version apply in accordance with Paragraph 1, or if there are different meanings not removable by Articles 31 and 32.

In the aforementioned last case, according to Paragraph 4 it is necessary to reconcile the meanings of the various authentic texts, with regard to the treaty object and its purpose.

The object and the purpose of the treaty can be found in many different manners, e.g. it can be found in original treaty drafts or in non-authentic official language texts. However, any supplementary means of interpretation can be used.

Paragraph 4 also repeats the exception that the treaty can state or negotiating countries can agree that a particular text applies in accordance with Article 33 (1).

¹⁴⁸ See *supra* note 7.

It must be added that the rules of interpretation contained in Articles 31-33 are not a complete statement of all the interpretive principles found in the decisions of the international tribunals and that they are not codified in OECD/UN Commentaries.

3. *The OECD/UN Commentaries as important sources of interpretation.*

I have already written that other important sources in the interpretive process of tax treaties are the OECD Commentary and the UN Commentary which contain explanatory materials written by the OECD or by the United Nations.

These Commentaries go with the two main models of tax treaties: the OECD model and the United Nations model.

There is no consensus concerning the relationship between Articles 31-33 of the Vienna Convention and the OECD and the UN Commentaries.

According to some commentators, the Commentaries can be applicable to establish the ordinary meaning of agreement terms under Article 31 (1).¹⁴⁹ Others think that Paragraph 2 of Article 31 can be referred.¹⁵⁰

Some commentators suggest that the Commentaries can fall within Paragraph 3 of Article 31;¹⁵¹ some others say that they are covered by Paragraph 4,¹⁵² so they may express “*a special meaning*.” Still other commentators think that the Commentaries are a preparatory work to a tax treaty which use is permitted in order to interpret it under Article 32.¹⁵³

In this way the Commentaries are considered, according to Article 32, a supplementary means of interpretation that can be used either to confirm a meaning caused by the application of Article 31 or to interpret the meaning of some words according to Article 31 when it is ambiguous.¹⁵⁴

It should be noted that Article 32 of the Vienna Convention does not contain an accurate definition of supplementary means of interpretation, but only specifies that supplementary

¹⁴⁹ See, KLAUS VOGEL, *KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS* (3d ed. 1997); REIMER EKKEHART, *INTERPRETATION OF TAX TREATIES* (1999).

¹⁵⁰ See, Kees van Raad, *Interpretatie van Belastingverdragen*, 47 *MAANDBLAD BELASTING BESCHOUWIGEN* 49 (1978).

¹⁵¹ Richard Vann, *Interpretation of Treaties in New Holland*, in *A TAX GLOBALIST: ESSAYS IN HONOUR OF MAARTEN J. ELLIS* (2005).

¹⁵² See Hugh Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, in *ESSAYS ON INTERNATIONAL TAXATION IN HONOR OF SIDNEY I. ROBERTS* (H.H. Alpert and K. van Raad eds., 1993).

¹⁵³ See, David Oliver, *Employees and Double Taxation Agreements*, *BRIT. TAX REV.* 529 (1995).

¹⁵⁴ See MICHAEL EDUARDES-KER, *TAX TREATY INTERPRETATION: THE INTERNATIONAL TAX TREATIES SERVICE* (1994).

means of interpretation can be “travaux préparatoires et [...] circonstances dans lesquelles le traité a été conclu.”¹⁵⁵

However, the Commentaries often not only provide the meaning of single term, but are much more extensive than what can be considered the explanation of a term.

Either OECD Council or the Committee on Fiscal Affairs (CFA) have stated that the Commentaries are not legally binding, and also Paragraph 29 of the Introduction to the OECD Commentary declares “...the Commentaries...can....be of great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes.....Commentaries....are of special importance in the development of international fiscal law.”

The OECD Council adopted on October 23, 1997 a Recommendation in which it recommended to the Governments of Member countries “that their tax administrations follow the Commentaries on the Articles of the model tax convention, as modified from time-to-time, when applying and interpreting the provisions of their bi-lateral tax conventions that are based on these Articles.”

The most common opinion is that the Commentaries are “soft law,” which means that they are non-binding written instruments and they do not have a specific role in the international law, but they provide to the member countries only a possible way to interpret the tax treaties.

As a consequence, it can be inferred that the Commentaries cannot be considered a basis to establish that the parties of a tax treaty wanted to attribute to some undefined words special meanings under Article 31(4).

The Italian Supreme Court¹⁵⁶ has stated that the OECD model is not binding in the tax treaty law interpretation and therefore, in Italy, some commentators¹⁵⁷ think that this statement of the Court could be extended also to the Commentaries.

Some other commentators suggest¹⁵⁸ that when a tax treaty is between two member countries of the OECD, the Commentaries may be an agreement relating to the treaty and made between the same parties in connection with the conclusion of the treaty, so it can be referred to Paragraph 2(a) of Article 31¹⁵⁹ of the Vienna Convention.

¹⁵⁵ The original French words give better the intrinsic idea of the law.

¹⁵⁶ See Italian Supreme Court (Corte di Cassazione), case no. 112, 2000, in *Boll.Trib.* 2000, at 1026.

¹⁵⁷ See G. Bizoli, *Tax Treaty Interpretation in Italy*, in *TAX TREATY INTERPRETATION* (Michael Lang ed., 2001).

¹⁵⁸ See ANTHONY AUST, *MODERN TREATY LAW AND PRACTICE* (2000).

¹⁵⁹ See *supra* note 7.

Therefore, while according to the Vienna Convention Commentaries Articles 31-32 do not constitute a complete statement of all interpretive rules of tax treaties, on the other hand, the OECD/UN Commentaries, as they existed at the time when the tax treaty based on an OECD/UN model was negotiated, are clearly very good aids to understand the meaning of particular provisions included in the tax treaty.¹⁶⁰

That is truer when the parties negotiating a tax treaty are members of OECD/UN. As a consequence it can be inferred, in absence of evidence to the contrary, that they wanted to adopt the interpretation provided by the Commentaries that were current at the time of the negotiation.

It is also clear that any interpretation of tax treaty provided by the OECD/UN Commentaries will not be applied if the negotiating parties stated otherwise in a protocol to the particular treaty or if there are some different elements from which it can be concluded that there was a different desire of the parties.

About later Commentaries, that are not current at the time of the concluding treaty, the very discussed question is whether Commentaries, which have been added or changed after the completion of the negotiation process, keep the same role in the process of interpretation of a tax treaty.

The difficulty arises when the subsequent Commentary fills a gap in the existing Commentary by covering matters not previously mentioned at all, or it amplifies the existing Commentary by adding new examples or arguments to what is already there, or it records what states have been doing in practice, or it contradicts the existing Commentary.

According to the *section* 38 of the Statute of the International Court of Justice, the value of the aforementioned Commentaries will depend on the opinion of the Court that will establish if the Commentaries provide a reasonable interpretation of the particular provision included in a treaty.

¹⁶⁰ In FEDERAL INCOME TAX PROJECT, INTERNATIONAL ASPECTS OF UNITED STATES TAXATION II PROPOSALS OF THE AMERICAN LAW INSTITUTE ON UNITED STATES INCOME TAX TREATIES 54 (1992) we can read “the OECD Model Treaty and the accompanying Commentary are the benchmarks against which income tax treaties between developed countries are negotiated. Many treaties, including most U.S. treaties, incorporate language of the OECD Model Treaty or, in some cases, deliberately modify it for specified reasons. While the OECD materials undoubtedly do not rise to the level of customary international law, they occupy a unique position in the hierarchy of international tax materials. In practice both administrators and tax advisors automatically consult these materials when attempting to understand the meaning of treaty provisions. It would be wholly unrealistic, at least in the absence of strong evidence to the contrary, to think that treaty negotiators who adopted language derived from the OECD text were not familiar with and therefore did not knowingly accept the common meaning of that language as agreed among the OECD member countries.”

Some authors suggest¹⁶¹ that the subsequent Commentary generally can be taken into account under Article 31 Paragraph 3(a) or (b) of the Vienna Convention in interpreting tax treaties that are previous in time.

Other authors¹⁶² are of the view that later Commentaries should not affect interpretation of already concluded treaties.

Others,¹⁶³ moreover, think that the subsequent Commentary can only clarify the meaning of concluding treaties; so, in this case, it has a very great weight even though it is later in time.

In our view, the later Commentaries are not part of the “legal context” of the treaty according to Articles 31 and 32 of the Vienna Convention and it can be supposed that they have not been in the minds of the treaty negotiators at the time of negotiation of a tax treaty; there is no evidence about the intention of the negotiating countries to interpret the words included in the convention according to the suggestions of the more recent Commentaries.

As a consequence, in our view the later Commentaries could be considered only if they help to better understand some terms of the treaty that are already almost clear in their meaning, but if the subsequent Commentary fills a gap in the existing Commentary, or if it amplifies the existing Commentary, or if it contradicts the existing Commentary, then it should not have any consideration.

Thinking differently, one might attribute to the concluded treaty a meaning that the parties of the agreement could not have wanted to give at the time of the conclusion.

The problem of the later Commentaries introduces another important issue about the interpretive process of the tax agreements. In fact there are two methods of interpreting meanings of legislative terms “the static approach” and “the ambulatory approach.”

Static interpretation means that only the meaning that the term has at the time that the tax treaty was entered into force should be considered.

According to the ambulatory interpretation, the term takes on the meaning that it has been amended from time to time.

¹⁶¹ M. Waters, *The Relevance of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, in PRAXIS DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS, FESTSCHRIFT FÜR HELMUT LOUKOTA (Michael Lang and Heinz Jirousek eds., 2005).

¹⁶² See Michael Lang, *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties*, 25 INTERTAX 7 (1997).

¹⁶³ See KLAUS VOGEL, *supra* note 12.

In our view, the ambulatory method must be preferred because it allows that the tax agreement accommodates changes that happen in the countries involved in the agreement without the need to renegotiate the tax treaty.

Moreover, the ambulatory method prevails according to the rules of interpretation contained in Articles 31-33 of the Vienna Convention, even though it must be clear that the parties of a treaty cannot amend their tax agreements by the use of the ambulatory interpretation, thus avoiding, in this way, to renegotiate the tax agreements.

By analysis of Article 31-33 of Vienna Convention, and by analysis of OECD/UN Commentaries, it can be inferred that the intention of the parties is very important in the interpretive process in international law.

This intention must be inferred from the text of the treaty itself and it is not to be derived from any subjective determination; as well as the intention of the parties must be objective, not subjective.

To better understand the intention of the parties, one can use the interpretation principles of “logic and good sense” as “guides to assist in appreciating the meaning which the parties may have intended to attach to the expressions that they have employed in the document.”¹⁶⁴

Moreover, the OECD model and most treaties have an express provision that the competent authorities of the negotiating countries can resolve by “interpretive mutual agreement” doubts cast by the interpretation or application of the treaty.

Those competent authorities may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the treaty (legislative mutual agreements).

It is common opinion that the mutual agreements fall within Article 31, Paragraph 3(a), of the Vienna Convention and they may have binding effect, such as they must be considered in the interpretative process of the treaty.

I have clarified that the Commentaries can be considered means of “soft law,” so they are non-binding. Now one should ask themselves if the Commentaries, in fact, generate a binding obligation in international law, either on the basis that they have become recognized as customary law or on the basis of good faith, and, in case they create a binding obligation

¹⁶⁴ Paragraph 4 of the Vienna Convention Commentaries to Articles 31 and 32. In paragraphs 11 and 12 of the Vienna Convention Commentaries to Articles 31 and 32 we can read “[Article 31] is based on the view that the text must be presumed to be the authentic expression of the intentions of the parties, and that, in consequence, the starting point of interpretation is the elucidation of the meaning of the text, not an investigation ad initio into the intentions of the partiesthe parties are presumed to have the intention which appears from the ordinary meaning of the terms used by them.”

in international law, if they become part of domestic law, and if they may be applied as binding rules by domestic courts in tax cases.

The Commentaries do not have the necessary requests to be considered customary law (*repetitio facti e opinio iuris sive necessitatis*); in fact, they change constantly and they fail to be supported by the requisite “*opinio iuris*.”

Neither, according to the principle of good faith, can they be considered binding; in fact, this principle cannot by itself create legally binding obligations in international law.

Therefore, Commentaries cannot themselves be considered binding, but I agree with that opinion, according to which¹⁶⁵ they become binding when the parties of tax treaties clearly want to attribute to some words in the convention a special meaning according to the interpretation included in the Commentaries.

I mean that a clear reference given by the concluding countries to the interpretative rules included in the Commentaries is sufficient to make them binding, with any legal consequences.

In case that they can be considered in fact binding, the rules to transform the provisions of the Commentaries in domestic law, so as to give them a domestic legal status, are very different between countries.

For example, in the United States of America international law is considered to be part of the internal law without the need for any Congressional or Presidential action. The Court will apply it directly, as such as the customary international law, if the international law does not conflict with domestic law and with the Constitution.

In Italy the process of incorporation of international legal dispositions into domestic law may happen following one of two different procedures called the ordinary procedure and the special one.

As the ordinary method, all text of the international act is exactly incorporated in the national law, so that the internal law uses the same words as the international law. In this way, the international law is transformed into internal law.

As the special procedure, the incorporation of the international source into the Italian legislative system happens merely by reference.

¹⁶⁵ See MICHAEL EDWARDES-KER, *supra* note 17.

Because of the Constitutional provision, the customary international law enters directly into the internal legal system without any further act of implementation;¹⁶⁶ they automatically become part of Italian law.

According to the classic theory of interpretation, when tax treaties become parties of the legal domestic system, they must be interpreted only by the internal interpretive rules of the country.

4. *Conclusion: the problem of the legal terms qualification according to the international law or the internal law.*

To conclude our issue about the interpretation of tax treaties, it should be emphasized that some problems of qualification may arise when a Convention uses terms that are part of, at the same time, either the international law or the internal law.

Sometimes, tax income treaty solves this problem of qualification by explaining the special meaning of these terms. In other cases, tax convention relates to the internal law of one of the two concluding countries.

On this topic, some commentators¹⁶⁷ suggest three different solutions:

1) qualification under *lex fori*, means that each concluding country gives to the terms meaning that they have in its domestic law. This method has the advantage that the domestic courts know the internal law better than the international law, but with this method some problems may arise because each concluding state might apply the convention differently. As a consequence, new situations of double imposition could be created;

2) qualification under *lex* of the country source, according to which all parties of the tax treaty decide to give to the terms the meaning that they have in the legal system of the source country. This method allows giving a unique meaning to the terms in the convention, but could facilitate the concluded countries by giving to the treaty's terms the widest meaning. That unfair effect is not in line with the purpose of the tax conventions that try to equally divide the tax sovereignty between the parties of the treaty;

3) independent qualification, means that all parties of the tax income agreement try to give to the terms of the treaty a sole meaning according to the entire context. This method

¹⁶⁶ **Article 10(1)** of the Italian Constitution states “the Italian legal system conforms to the generally recognised principles of international law (l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute).”

¹⁶⁷ See, *e.g.*, KLAUS VOGEL, *supra* note 12.

allows one interpretation of the terms so that the courts of the concluded countries can decide in the same way.

A possible solution is provided by the OECD model. Article 3(2), in fact, states “as regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”

The application of Article 3 of the OECD model is advocated by the Italian Supreme Court, according to which “la tesi prospettata dalla ricorrente, che si basa essenzialmente sull'applicazione di regole interpretative contenute nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, non considera le speciali regole interpretative dettate dalla Convenzione Italia-U.S.A. contro le doppie imposizioni del 1984. La Convenzione non contiene una definizione, né del diritto d'autore, né degli "altri casi", secondo la previsione dell'art. 12., par. 2, lett. c). Si pone, quindi, un problema di qualificazione, per la cui risoluzione l'art. 3, par. 2, della Convenzione dispone che: "Ai fini dell'applicazione della presente Convenzione da parte di uno Stato contraente, le espressioni ivi non definite hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di detto Stato relativa alle imposte cui si applica la presente Convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione". Si tratta di una regola, definita come "general renvoi clause", ripresa dalla corrispondente norma (art. 3, par. 2) del modello O.C.S.E. di Convenzione contro la doppia imposizione, costantemente ripetuta nei vari testi succedutisi nel tempo. E' quindi chiaro che la definizione di diritto d'autore deve essere rinvenuta, ai fini dell'applicazione della norma convenzionale, nell'ordinamento dello Stato della fonte.”¹⁶⁸

¹⁶⁸ Italian Supreme Court (Corte di Cassazione), case no. 21220, 2006.

LIST OF ABBREVIATIONS

- AJIL= American Journal of International Law
 Asian YBIL= Asian Yearbook of International Law
 Austrian RIEL= Austrian Review of International and European Law
 Australian TF= Australian Tax Forum
 Australian YBIL= Australian Yearbook of International Law
 Boll. Trib.= Bollettino Tributario
 Brit. Tax Rev.= British Tax review
 Bull. Int'l Fisc. Doc.= Bulletin for international fiscal documentation
 BYBIL= British Yearbook of International Law
 CFDI= Cahier de Droit Fiscal International
 Dir. Prat. Trib. Internaz.= Diritto e Pratica Tributaria Internazionale
 EJIL= European Journal of International Law
 ET= European Taxation Journal
 Finnish YBIL= The Finnish Yearbook of International Law
 Fletcher F.= The Fletcher Forum
 Giur. It.= Giurisprudenza Italiana.
 I.C.J. Reports = International Court of Justice Reports.
 ICLQ= International and Comparative Law Quarterly
 Indian YBIL= Indian Yearbook of International Law
 INTAL/IL= Integración Latinoamericana. Instituto para la Integración de América Latina.
 B.A.
 Int'l Tax & Bus. Law= International Tax and Business Lawyer
 Intertax= Intertax
 Mich. J. Int'l L.= Michigan Journal of International Law
 NILR= Netherlands International Law Review
 Nordic JIL= Nordic Journal of International Law
 OZöR= Osterreichische Zeitschrift für öffentliches Recht
 Polish YBIL= Polish Yearbook of International Law
 RC= Recueil des Cours de l'Académie de droit international de La Haye
 RGDIP= Revue Générale de Droit International Public
 Rev. Crit. DIP= Revue Critique de Droit International Privé
 Riv. Dir. Internaz.= Rivista di Diritto Internazionale
 Riv. Dir. Trib.= Rivista di Diritto Tributario
 RJT= Revue Juridique Themis
 T. Int'l Comp. L. J.= Temple International & Comparative Law Journal
 UCCLR= University College Dublin Law Review
 UCLALR= University of California Law Review

Vill. L. Rev.= Villanova Law Review

Vir. J Int'l L.= Virginia Journal of International Law

Wroclaw= Archivum iuridicum Cracoviense

ZaöRV=Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht

BIBLIOGRAPHY

R. SH. ARYAL, INTERPRETATION OF TREATIES: LAW AND PRACTICE (2003).

Hugh J. Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, in ESSAYS ON INTERNATIONAL TAXATION TO SIDNEY I. ROBERTS 61 (H.H. Alpert & K. van Raad eds., 1993).

ANTHONY AUST, MODERN TREATY LAW AND PRACTICE (2000).

J.F. Avery Jones, *The effect of changes in the OECD Commentaries after a treaty is concluded*, BULL. INT'L FISC. DOC. 102 (2000).

Id., *The "one true meaning" of a Tax Treaty*, BULL. INT'L FISC. DOC. 221 (2001).

J.F. Avery Jones et al., *The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to art. 3(2) of the OECD Model*, BRIT. TAX REV. 2 (1984).

P. BAKER, DOUBLE TAXATION CONVENTIONS (1994).

A. Ballancin, *Art. 18 of the OECD Model Tax Convention*, DIR. PRAT. TRIB. INTERNAZ. 128 (2002).

STEFANIA BARIATTI, L'INTERPRETAZIONE DELLE CONVENZIONI INTERNAZIONALI DI DIRITTO UNIFORME (1986).

D.J. BEDERMAN, CLASSICAL CANONS: RHETORIC, CLASSICISM AND TREATY INTERPRETATION (2001).

Id., *Revivalist Canons and Treaty Interpretation*, 41 UCLALR 953 (1994).

R. Bernhardt, *Interpretation and Implied (Tacit) Modification of Treaties, Comments on Arts. 27, 28, 29 and 38 of the ILC's 1966 Draft Articles on the Law of Treaties*, 27 ZAÖRV 491 (1967).

JOHN E. BISCHER, *Tax Treaty Interpretation in Italy*, in TAX TREATY INTERPRETATION (Michael Lang ed., 2001).

M. BOS, THEORY AND PRACTICE OF TREATY INTERPRETATION, 27 NILR 3 (1980).

A. BREDIMAS, METHODS OF INTERPRETATION AND COMMUNITY LAW (1978).

H.W. Briggs, *The travaux préparatoires of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, 65 AJIL 705 (1971).

Buffard/Zemanek, *The "Object and Purpose" of a Treaty: An Enigma?*, 3 AUSTRIAN RIEL 311 (1998).

OTTMAR BÜHLER, LES ACCORDS INTERNATIONAUX CONCERNANT LA DOUBLE IMPOSITION ET L'ÉVASION FISCALE (1937).

Id., *Probleme des internationalen Steuerrechts zur Gründung der internationalen Vereinigung für Finanz- und Steuerrecht im Hagg*, in DEUTSCHE RECHT (1939).

- E. CANNIZZARO (ed.), *THE LAW OF TREATIES BEYOND THE VIENNA CONVENTION* (2011).
- F. Capotorti, *Il diritto dei trattati secondo la Convenzione di Vienna*, in *LA CONVENZIONE DI VIENNA SUL DIRITTO DEI TRATTATI* 11 (1969).
- M. Chrétien, *Application et interprétation des clauses fiscales des traités par la juridiction internationale et par les tribunaux français*, *REV. CRIT. DIP* 4 (1951).
- L. Condorelli, *Interpretazione giurisdizionale e interpretazione autentica di trattati nell'ordinamento internazionale*, 56 *RIV. DIR. INT.* 224 (1973).
- BENEDETTO CONFORTI, *DIRITTO INTERNAZIONALE* (8th ed. 2010).
- O. CORTEN & P. KLEIN, *LES CONVENTIONS DE VIENNE SUR LE DROIT DES TRAITES (COMMENTAIRE ARTICLE PAR ARTICLE)* (2006).
- E. Criddle, *The Vienna Convention on the Law of Treaties in U.S. Treaty Interpretation*, 44 *VIR. J INT'L L.* 431 (2004).
- V. Crnic-Grotic, *Object and Purpose of Treaties in the Vienna Convention on the Law of Treaties*, 7 *ASIAN YBIL* 141 (1997).
- L. De Broe et al., *Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: "remuneration paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State"*, *BULL. INT'L FISC. DOC.* 503 (2000).
- Elizabeth F. Defeis, *A Constitution for the European Union? A transatlantic perspective*, 19(2) *T. INT'L COMP. L. J.* 351 (2005).
- ALESSANDRO DRAGONETTI ET AL., *MANUALE DI FISCALITÀ INTERNAZIONALE* (4th ed. 2010).
- MICHAEL EDWARDES-KER, *TAX TREATY INTERPRETATION: THE INTERNATIONAL TAX TREATIES SERVICE* (1994).
- REIMER EKKEHART, *INTERPRETATION OF TAX TREATIES* (1999).
- M. J. ELLIS, *The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation-Response to Prof. Dr. Klaus Vogel*, *BULL. INT'L FISC. DOC.* 618 (2000).
- C. C. Emmanuelli & S. Slosar, *L'application et l'interprétation des traités internationaux par le juge canadien*, 13 *RJT* 69 (1978).
- FRANK ENGELEN, *INTERPRETATION OF TAX TREATIES UNDER INTERNATIONAL LAW* (2004).
- CARLO GARBARINO (ed.), *MANUALE DI TASSAZIONE INTERNAZIONALE* (2d ed. 2008).
- R. GARDINER, *TREATY INTERPRETATION* (2008).
- WILLIAM JOHN GIBBONS, *TAX FACTORS IN BASING INTERNATIONAL BUSINESS ABROAD. A STUDY OF THE LAW OF THE UNITED STATES AND OF SELECTED FOREIGN COUNTRIES* (1957).
- A. Glashausser, *Difference and Deference in Treaty Interpretation*, 50 *VILL. L. REV.* 25 (2005).
- M. HEYMAN, *EINSEITIGE INTERPRETATIONSERKLÄRUNGEN ZU MULTILATERALEN VERTRÄGEN* (2005).
- W. Hummer, *"Ordinary" versus "Special" Meaning*, 26 *OZÖR* 87 (1975).

- JOSEPH ISENBERGH, *INTERNATIONAL TAXATION* (2d ed. 2005).
- F. G. Jacobs, *Varieties of Approach to Treaty Interpretation: With Special Reference to the Draft Convention on the Law of Treaties before the Vienna Diplomatic Conference*, 18 ICLQ 318 (1969).
- A. J. M. Jiménez, *Defining the objective scope of income tax treaties: the impact of other treaties and EC law on the concept of tax in the OECD Model*, BULL. INT'L FISC. DOC. 432 (2005).
- I. Johnstone, *Treaty Interpretation: The Authority of Interpretive Communities*, 12 MICH. J. INT'L L. 371 (1991).
- Jan Klabbers, *Some Problems Regarding the Object and Purpose of Treaties*, 8 FINNISH YBIL 138 (1997).
- A. Koziowski, *Interpretation of Treaties in the Light of the Relationship between International Law and the Law of the European Communities (European Union)*, 26 POLISH YBIL 115 (2002/2003).
- MICHAEL LANG, *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties*, 25 INTERTAX 7 (1997).
- Id.*, TAX TREATY INTERPRETATION (2001).
- Id.*, *How significant are the amendments of the OECD Commentary adopted after the conclusion of a tax treaty?*, DIR. PRAT. TRIB. INTERNAZ. 2 (2002).
- Michael Lang & Florian Brugger, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, 23 AUSTRALIAN TF 95 (2008).
- W. Lang, *Les règles d'interprétation codifiées par la Convention de Vienne sur le Droit des Traités et les divers types de traités*, 24 OZÖR 113 (1973).
- B. LARKING (ed.), *INTERNATIONAL TAX GLOSSARY* (4th ed. 2001).
- H.I. LAZEROW, *THE OECD DRAFT INFLUENCE ON UNITED STATES INCOME TAX TREATIES* (1976).
- Ulf Linderfalk, *On the Meaning of the "Object and Purpose" Criterion, in the Context of the Vienna Convention on the Law of Treaties, Article 19*, 72 NORDIC JIL 429 (2003).
- M. MARESCA, *IL DIRITTO DEI TRATTATI. LA CONVENZIONE CODIFICATRICE DI VIENNA DEL 23 MAGGIO 1969* (1971).
- G.P. McGinley, *Practice as a Guide to Treaty Interpretation*, 9 FLETCHER F. 211 (1985).
- C. McLachlan, *The Principle of Systemic Interpretation and Article 31 (3)(c) of the Vienna Convention*, 54 ICLQ 279 (2005).
- GIUSEPPE MELIS, *L'INTERPRETAZIONE NEL DIRITTO TRIBUTARIO* (2003).
- J. G. Merrills, *Two Approaches to Treaty Interpretation*, 4 AUSTRALIAN YBIL 55 (1968-1969).
- S. MOYANO BONILLA, *LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES* (1985).
- Id.*, *La interpretación de los tratados internacionales según la Convención de Viena de 1969*, 10 INTAL/IL 32 (1985).
- B.S. Murty, *The Content of Treaty Prescriptions-The Problems of Interpretation*, 19 INDIAN YBIL 169 (1986).
- S. E. Nahlik, *L'interprétation des traités internationaux à la lumière de la codification du droit des traités*, 9 WROCLAW 99 (1976).

- David Oliver, *Employees and Double Taxation Agreements*, BR. TAX REV. 529 (1995).
- A. ORAKHELASHVILI & S. WILLIAMS (eds.), 40 YEARS OF THE VIENNA CONVENTION ON THE LAW OF TREATIES (2010).
- Alberto Pozzo, *L'interpretazione delle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione*, in DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE 145 (V. Uckmar ed., 2005).
- D. Pratap, *Interpretation of Treaties*, in ESSAYS ON THE LAW OF TREATIES 55 (S. K. Agrawala ed., 1971).
- PAUL REUTER, INTRODUCTION TO THE LAW OF TREATIES (1989).
- SERGIO ANDRE ROCHA, INTERPRETATION OF DOUBLE TAXATION CONVENTIONS (2009).
- R. ROHATGI, BASIC INTERNATIONAL TAXATION (2006).
- Ch. Schreuer, *The Interpretation of Treaties by International Courts*, 45 BYBIL 255 (1971).
- S. SCOTT, THE POLITICAL INTERPRETATION OF MULTILATERAL TREATIES (2004).
- D. SIMON, L'INTERPRETATION JUDICIAIRE DES TRAITES D'ORGANISATIONS INTERNATIONALES (1981).
- ARVID AAGE SKAAR, PERMANENT ESTABLISHMENT (1991).
- L. B. Sohn, *Settlement of Disputes Relating to the Interpretation and Application of Treaties*, 150 RC 195 (1976).
- S. SUR, L'INTERPRETATION EN DROIT INTERNATIONAL PUBLIC (1974).
- THE BLUEBOOK: A UNIFORM SYSTEM OF CITATION (Columbia Law Review Ass'n et al. eds., 19th 2010).
- S. Torres Bernárdez, *Interpretation of Treaties by the International Court of Justice Following the Adoption of the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, in LIBER AMICORUM I. SEIDL-HOHENVELDERN 721 (B. Hafner ed., 1998).
- LORIS TOSI & ROBERTO BAGGIO, LINEAMENTI DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE (3d ed. 2011).
- VICTOR UCKMAR ET AL., DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE MANUALE (2009).
- D. Vagts, *Treaty Interpretation and the New American Ways of Law Reading*, 4 EJIL 472 (1993).
- Richard J. Vann, *Interpretation of Tax Treaties in New Holland*, in A TAX GLOBALIST: ESSAYS IN HONOUR OF MAARTEN J. ELLIS 144 (H. van Arendonk, F. Engelen, S. Jansen eds., 2005).
- Kees van Raad, *Interpretatie van Belastingverdragen*, 47 MAANDBLAD BELASTING BESCHOUWIGEN 49 (1978).
- Id.*, *Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts*, ET 3 (1996).
- Id.*, *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*, INTERTAX 212 (2001).
- S. VAN WHEEGHEL, THE IMPROPER USE OF TAX TREATIES (1998).
- B. Vitanyi, *L'interprétation des traités dans la théorie du droit naturel*, 84 RGDIP 525 (1980).
- KLAUS VOGEL, DOUBLE TAX TREATIES AND THEIR INTERPRETATION, 4 INT'L TAX & BUS. LAW 1 (1986).
- Id.*, KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS (3d ed. 1997).

- Id.*, *The influence of the OECD Commentaries on treaty interpretation*, BULL. INT'L FISC. DOC. 612 (2000).
- K. Vogel & R. Prokisch, *General Report on Interpretation of Double Taxation Conventions*, CFDI 63 (1993).
- I. VOICOU, *DE L'INTERPRETATION AUTHENTIQUE DES TRAITES INTERNATIONAUX* (1968).
- M. Waters, *The Relevance of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, in PRAXIS DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS, FESTSCHRIFT FÜR HELMUT LOUKOTA (Michael Lang and Heinz Jirousek eds., 2005).
- J. C. Wolf, *The Jurisprudence of Treaty Interpretation*, 21 UCCLR 1023 (1988).
- A. Xavier, *Il problema delle qualificazioni nel diritto tributario internazionale*, RIV. DIR. TRIB. 523 (1994).
- E. S. YAMBRUSIC, *TREATY INTERPRETATION: THEORY AND REALITY* (1987).
- M. K. Yasseen, *L'interprétation des traités d'après la Convention de Vienne sur le Droit des Traités*, 151 RC 1 (1976).

Il regime tributario dei trasferimenti dei beni immobili vincolati

di Pier Luca Cardella

ABSTRACT

The transfer of a cultural real estate enjoys a preferential tax system. Conservation and protection obligations, undertaken by estate owners, affect the ability to pay and justify the exemption or the reduction of the tax burden. On this basis, the Italian indirect tax system provides strict rules to benefit from the exemption or tax reduction, as well as cases where the tax relief is revoked or a recapture mechanism is provided should the real estate be prematurely transferred or should the owner fail to fulfil its conservation and protection obligations.

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. I trasferimenti a titolo gratuito nel tributo successorio e nelle imposte ipocatastali - 3. I trasferimenti a titolo oneroso nell'imposta di registro e nelle imposte ipocatastali - 4. Il trasferimento di beni vincolati facenti parte di un compendio aziendale.

1. Premessa

Anche la variabile fiscale condiziona, e non potrebbe essere altrimenti, il trasferimento dei beni culturali vincolati: accanto alle ben note problematiche di matrice civilistica ed amministrativa (obblighi di denuncia al Ministero dei beni culturali di ogni atto, a titolo oneroso o gratuito, che ne trasmetta, in tutto o in parte, la proprietà o la detenzione; diritto di prelazione a favore del Ministero medesimo; etc.) si pongono, infatti, una serie di questioni connesse alla rilevanza del trasferimento nel comparto dell'imposizione indiretta, questioni che, a loro volta, vanno scrutinate a seconda della natura, onerosa o gratuita, del trasferimento stesso.

Volendo, dunque ed in via di primissima approssimazione, individuare la dorsale lungo cui si muove il legislatore nel regolare la materia, si può subito rilevare che la previsione, a carico dei proprietari, di una serie di obblighi di protezione e conservazione comporta una sostanziale diminuzione della capacità contributiva palesata dai trasferimenti in parola ed una conseguente, ancorché tendenziale, attenuazione del carico impositivo.

Ed una precisa conferma nel senso dianzi indicato viene dalla presenza nel sistema di taluni meccanismi di recupero che, a loro volta, si spiegano proprio in considerazione del venir meno degli obblighi di conservazione e protezione gravanti sulla proprietà immobiliare:

ed invero, l'alienazione del bene il cui trasferimento è stato in precedenza agevolato ovvero il mancato adempimento degli obblighi di protezione e conservazione segnano il superamento della condizione che giustifica la concessione dell'agevolazione (e cioè il sostenimento di oneri aggiuntivi rispetto alla norma) ed impongono il recupero di quanto concesso all'atto del trasferimento del bene.

2. I trasferimenti a titolo gratuito nel tributo successorio e nelle imposte ipocatastali.

Fatta questa necessaria premessa e volendo prendere le mosse dai trasferimenti gratuiti, occorre aver cura di considerare, innanzitutto, le ripercussioni prodotte sul piano impositivo dalle vicende successorie aventi ad oggetto, appunto, i beni culturali vincolati.

Sotto questo profilo, conviene subito ricordare che, sulla scorta del combinato disposto degli artt. 12 e 13 del d.lgs. n. 346/1990, i beni culturali di cui agli artt. 1, 2 e 5 della l. n. 1089/1939 «sono esclusi dall'attivo ereditario» a condizione che: a) il vincolo sia stato apposto prima dell'apertura della successione; b) siano stati assolti gli obblighi di conservazione e protezione previsti dalla vigente legislazione; c) venga prodotta un'attestazione dell'autorità preposta alla tutela del vincolo avente ad oggetto l'esistenza del vincolo stesso e l'osservanza degli obblighi di conservazione¹⁶⁹.

Per meglio inquadrare la portata di quella che, in senso tecnico, può dirsi senz'altro un'esenzione di tipo oggettivo¹⁷⁰, occorre definirne l'ambito di applicazione e, sotto questo profilo, corre l'obbligo di ricordare che, in origine, il legislatore faceva riferimento alle sole collezioni indicate nell'art. 5 della l. n. 1089/1939 (cfr. l'art. 11, comma 1, n. 3, del d.P.R. n. 637/1972); in seguito, per effetto di quanto previsto dall'art. 4, comma 1, della l. n. 512/1982, l'ambito applicativo è stato ampliato alle cose che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnografico, agli immobili oggetto di notificazione, a seguito del riconoscimento del particolare interesse che deriva dal loro riferimento con la storia, la letteratura, l'arte e la cultura in genere, nonché agli archivi privati dichiarati di notevole interesse storico (cfr. l'art. 11, comma 2, del d.P.R. n. 637/1972).

Con l'adozione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, l'esenzione *de qua* ha trovato spazio nell'art. 12 del d.lgs. n. 346/1990 e, soprattutto, nel primo comma del successivo art. 13 ove, in particolare, si stabilisce che i

¹⁶⁹ L'attestazione va allegata, previa predisposizione di un inventario con descrizione analitica dei beni, alla denuncia di successione; per le problematiche connesse al diniego dell'attestazione ed alla successiva dinamica processuale, v. diffusamente G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008, II ed., 203.

¹⁷⁰ In questo senso, tra gli altri, G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 202.

«beni culturali di cui agli artt. 1, 2, e 5 della l. 1° giugno 1939, n. 1089, e dell'art. 36 del d.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, sono esclusi dall'attivo ereditario se sono stati sottoposti al vincolo ivi previsto».

Due sono, com'è noto, nella legislazione di tutela dei beni in parola le tipologie di vincolo: quello «diretto» e quello «indiretto»¹⁷¹.

Quanto al primo, v'è da ricordare che, sulla scorta di quanto previsto dall'art. 1 della l. n. 1089/1939 (riprodotto sostanzialmente dall'art. 2 del d.lgs. n. 490/1999, nonché dall'art. 10 del d.lgs. n. 42/2004) sono beni culturali, tra l'altro, «le cose immobili [...] che presentano interesse artistico, storico, archeologico».

Se tali beni appartengono allo Stato, agli enti pubblici ovvero a persone giuridiche private senza fini di lucro la qualità di «bene culturale» deriva direttamente dalla legge; se, invece, essi appartengono a soggetti privati la qualifica consegue ad un'apposita dichiarazione del Ministro competente (c.d. dichiarazione di interesse). In quest'ultimo caso è, inoltre, necessario che l'autore dell'opera non sia vivente e che la costruzione sia stata ultimata da oltre 50 anni.

In entrambe le circostanze si parla comunemente di beni sottoposti a vincolo storico o artistico «diretto».

Il vincolo storico «indiretto» è, invece, contemplato dall'art. 21 della l. n. 1089/1939 (riprodotto sostanzialmente, prima, nell'art. 49 del d.lgs. n. 490/1999 e, successivamente, nell'art. 45 del d.lgs. n. 42/2004) secondo il quale la P.A. «ha facoltà di prescrivere le distanze, le misure e le altre norme dirette ad evitare che sia messa in pericolo la integrità» dei beni culturali immobili, «ne sia danneggiata la prospettiva o la luce o ne siano alterate le condizioni di ambiente e di decoro»; la norma, inoltre, prevede che dette limitazioni «devono essere [...] trascritte nei registri delle Conservatorie delle ipoteche ed hanno efficacia nei confronti di ogni successivo proprietario, possessore o detentore, a qualsiasi titolo, della cosa cui le prescrizioni stesse si riferiscono».

Il «vincolo indiretto», che può riguardare unicamente beni immobili, trova, pertanto, contenuto e legittimazione in un altro provvedimento di «vincolo diretto» precedentemente o contestualmente disposto su di un bene culturale. Esso comporta l'emanazione di prescrizioni finalizzate alla conservazione di qualità compatibili con l'integrità, la visibilità, la qualità ambientale ed il decoro del bene di interesse storico-artistico limitrofo. I contenuti

¹⁷¹ Cfr. Cass., sez. trib., 23 maggio 2005, n. 10859, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

delle prescrizioni possono, peraltro, comportare: limiti di destinazione d'area, prescrizioni in ordine alle caratteristiche qualitative degli immobili, alla circolazione od alla sosta dei veicoli, alle attività produttive e commerciali, alle fonti inquinanti, financo a comprimere lo *ius aedificandi*.

Entrambe le tipologie di vincolo pongono, dunque, pesanti limiti alla proprietà immobiliare e ne influenzano, inevitabilmente, anche il valore economico.

Ciò posto, si tratta di capire se l'esenzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 346/1990 riguardi soltanto i beni oggetto di vincolo diretto o se, in alternativa, la stessa si estenda anche ai beni oggetto di vincolo indiretto.

Nel primo senso si orienta la Suprema Corte che, rifacendosi alla propria costante giurisprudenza sulla natura eccezionale delle disposizioni che regolano esenzioni e/o agevolazioni, ritiene che l'esenzione oggettiva di cui all'art. 13 del varie volte citato d.lgs. n. 346/1990 debba applicarsi ai soli casi espressamente contemplati, sicché i beni oggetto di vincolo indiretto di cui all'art. 21 della l. n. 1089/1939, non essendo espressamente richiamati, non possono essere equiparati, ai fini che qui interessano, ai beni oggetto di vincolo diretto¹⁷².

Sul punto è lecito, tuttavia, nutrire più di qualche dubbio. Ed invero, se si muove dall'assunto secondo cui il riconoscimento dell'esenzione si spiega alla luce della necessità di tener conto degli oneri legati alla conservazione ed alla protezione del bene culturale e dei vincoli che su di esso gravano, è quantomeno riduttivo, per non dire sbrigativo, ritenere che la stessa non si applichi ai beni oggetto di vincolo «indiretto»: in entrambi i casi, infatti, si registra una compressione dei diritti e delle facoltà facenti capo ai proprietari degli immobili vincolati e la valorizzazione del dato letterale (omesso richiamo dell'art. 21 della l. n. 1089/1939) implica, di fatto, che due situazioni (analoghe dal punto di vista dell'idoneità e/o dell'attitudine alla contribuzione) vengano trattate in maniera differente.

Ad ogni modo e quale che sia l'opinione in ordine alla necessità di includere nell'attivo ereditario i beni oggetto di vincolo indiretto, v'è da precisare che, per espressa previsione

¹⁷² Cfr. Cass., sez. trib., 14 marzo 2008, n. 6952, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA, ove, in particolare, si precisa che «il rilevato univoco riferimento al vincolo gravante sui beni indicati nella l. del 1939, art. 1, 2 e 5, e la necessità di una stretta interpretazione della norma fiscale del 1990, imposta dalla sua natura di eccezione alla regola generale (di inclusione nell'attivo ereditario di tutti i beni relitti dal defunto), impediscono qualsiasi equiparazione giuridica (a fini dell'imposta di successione) del trattamento fiscale dei beni soggetti al solo vincolo indiretto di cui alla l. n. 1089 del 1939, art. 21, ai beni specificati agli artt. 1, 2 e 5 della stessa legge, oggetto di vincolo diretto, unici esclusi dall' 'attivo ereditario' dal d.lgs. n. 346 del 1990, art. 13»; per una lettura adesiva, v. G. LIPARI, *Sub art. 13*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011, 1186.

legislativa, l'esenzione non si applica laddove la procedura per l'apposizione del vincolo sia stata avviata, ma non risulti ancora conclusa alla data di apertura della successione: in questo caso, infatti, in base a quanto previsto dal secondo comma dell'art. 25 del d.lgs. n. 346/1990, l'imposta dovuta dall'erede o dal legatario, al quale il bene culturale è devoluto, è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al 50 per cento del suo valore.

Per questi beni non spetta, dunque, un'esenzione, ma una riduzione d'imposta e, a differenza di quanto disposto dall'art. 13 del d.lgs. n. 346/1990, la fruizione del beneficio risulta subordinata al rilascio di un'attestazione riguardante le mere caratteristiche del bene e non anche l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione¹⁷³.

A giudizio di parte della dottrina, peraltro, esisterebbero spazi per dubitare della legittimità di una previsione che, trattando diversamente beni oggettivamente culturali, introduce una potenziale disparità di trattamento¹⁷⁴: si tratta, tuttavia, di timori da ridimensionare se si assume, in linea con altra dottrina, che l'assenza del vincolo costituisce sufficiente motivo di diversificazione¹⁷⁵.

Un discorso a parte va fatto per il caso in cui il bene sottoposto al vincolo è stato oggetto di espropriazione in epoca anteriore all'apertura della successione. In queste circostanze, viene da chiedersi se l'indennità di esproprio, riferendosi ad un bene culturale vincolato, possa comunque farsi rientrare sotto l'egida dell'art. 13 del d.lgs. n. 346/1990.

Per la negativa ha avuto modo di esprimersi la Suprema Corte rilevando, in maniera del tutto condivisibile, che «l'esenzione dall'imposta di successione è concessa, con riferimento ai beni culturali, a patto che questi facciano parte fisicamente del *relictum* e siano conservati e protetti dall'erede, in conformità alla loro destinazione»¹⁷⁶.

Delimitato l'ambito di applicazione dell'esenzione in commento, occorre brevemente dire di alcuni profili collegati agli adempimenti dichiarativi ed alla decadenza in ipotesi di alienazione del bene vincolato.

Quanto al primo profilo, v'è da ricordare che l'attestazione della Soprintendenza, avente ad oggetto l'esistenza del vincolo e l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione, deve essere allegata alla dichiarazione di successione nel termine stabilito per

¹⁷³ In tema, v. G. RAGUCCI, *Sub art. 25*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, cit., 1216.

¹⁷⁴ Si orientano in questa direzione, E. ALTANA – L. SILVESTRI, *L'imposta sulle successioni e donazioni nel testo unico*, Milano, 1991, 351.

¹⁷⁵ In questo senso, v. G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 323.

¹⁷⁶ Così, testualmente, Cass., sez. trib., 25 febbraio 2008, n. 4753, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

questa (ovviamente, se la Soprintendenza nega il rilascio dell'attestazione di assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione derivanti dal vincolo, i beni vincolati dovranno essere inclusi nell'attivo ereditario¹⁷⁷).

Le lungaggini amministrative, tuttavia, potrebbero non rendere immediatamente disponibile il documento in questione: in questo caso, dovrà essere allegata alla dichiarazione copia della domanda di rilascio e, sulla scorta del combinato disposto degli artt. 30, comma 6, e 23, comma 4, del d.lgs. n. 346/1990, l'attestazione dovrà essere prodotta entro tre anni dalla data di apertura della successione.

Sin qui la norma.

L'Amministrazione finanziaria, in maniera invero assai discutibile, ha avuto modo di precisare che, laddove «l'erede, per motivi indipendenti dalla propria volontà, non possa ottenere l'attestazione da parte del competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e ambientali – a condizione, s'intende, che l'inventario sia stato presentato entro i termini prescritti – dovrà corrispondere, per l'intero, l'imposta, salvo ottenere successivamente il rimborso del maggiore tributo non dovuto. Se, comunque, l'attestazione perviene prima che l'Ufficio abbia notificato l'avviso di liquidazione, ugualmente potrà essere concesso il beneficio, senza che l'erede debba corrispondere la normale imposta ed ottenere successivamente il rimborso»¹⁷⁸.

L'indicazione ministeriale mostra, all'evidenza, i segni del tempo. In un'epoca in cui il ricorso all'autocertificazione costituisce la regola nei rapporti con le Amministrazioni dello Stato, si ritiene necessario che il contribuente, per ragioni totalmente indipendenti dalla propria volontà, debba pagare un'imposta non dovuta salvo poi dover chiedere, ottenuta la tanto agognata attestazione, il rimborso di quanto versato¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Cfr. Cass., sez. trib., 14 gennaio 2009, n. 673, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA, ove, in particolare, si legge che «i beni culturali sono esclusi dall'attivo ereditario, purché sia certificato che gli obblighi di conservazione e protezione derivanti da tale vincolo siano stati assolti: ne deriva la corretta inclusione dell'immobile vincolato nella dichiarazione di successione, nel caso in cui questo non potesse godere dell'esenzione d'imposta, essendo stato negato dalla soprintendenza l'attestato di assolvimento degli obblighi indicati»; nello stesso senso, v. Cass., sez. trib., 19 maggio 2008, n. 12611, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

¹⁷⁸ Così, testualmente, la circolare Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 26 marzo 1983, n. 32/270009, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

¹⁷⁹ Svalutando la portata delle conclusioni raggiunte dalla prassi ministeriale, la Comm. trib. reg. Toscana, sez. IX, 17 marzo 2008, n. 17, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA, ha avuto modo di precisare che «il mancato rispetto di questi termini dà luogo ad un inadempimento meramente formale tale da non poter rendere inapplicabile il beneficio fiscale relativo ad immobili di interesse storico-artistico».

Sullo sfondo resta poi la questione della perentorietà del termine triennale. Si tratta, in buona sostanza, di capire se, decorso inutilmente il triennio, il contribuente decada automaticamente dall'agevolazione.

Per la tesi favorevole alla decadenza ha avuto modo di pronunciarsi l'Agenzia delle entrate che, superando l'orientamento formatosi sotto il vigore del d.P.R. n. 637/1972¹⁸⁰, ha espresso l'avviso secondo cui, nell'ipotesi in cui l'attestazione «non venga rilasciata entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, la stessa potrà essere prodotta dal contribuente successivamente a detto termine, ma in ogni caso non oltre i tre anni dalla data di apertura della successione»¹⁸¹.

Di avviso contrario è, tuttavia, la Suprema Corte che, occupandosi della questione, ha avuto modo di precisare che «è chiaro che il legislatore, nel concedere il beneficio fiscale dell'esenzione dalla imposta di successione per i beni di valore artistico e culturale, ha concesso al contribuente un termine di tre anni per ottemperare all'adempimento dei vari obblighi cui era collegata la concessione dell'agevolazione fiscale. Peraltro tale termine non è assolutamente previsto a pena di decadenza, come si può chiaramente rilevare dall'uso del verbo 'può essere dimostrata' anziché di quello 'deve essere' e dal fatto che per questo stesso termine è, altresì, prevista la proroga sia pure per la diversa ipotesi di debiti risultanti da provvedimenti giurisdizionali o verso pubbliche amministrazioni»¹⁸².

Orbene, ponendo l'accento sull'assenza di qualsivoglia comminatoria di decadenza, è agevole concludere nel senso che è possibile per il contribuente provvedere, una volta ottenuta l'attestazione ed a prescindere dal compimento del triennio, all'integrazione della dichiarazione con la produzione dell'attestazione.

Analogo è il discorso da farsi per l'ipotesi in cui la domanda di rilascio dell'attestazione non venga allegata alla dichiarazione di successione: anche in questo caso, infatti, devesi rilevare che l'art. 13 del d.lgs. n. 346/1990 non prevede alcuna espressa sanzione per l'omissione del prescritto adempimento.

¹⁸⁰ Cfr. la risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 4 gennaio 1986, n. 240950, e la risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 21 giugno 1986, n. 241139, entrambe reperibili in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

¹⁸¹ Così, testualmente, la circolare Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 30 marzo 2000, n. 61/E, ne *il fisco*, 2000, 6222; nello senso, v. anche la successiva risoluzione n. 48/E del 18 febbraio 2002, ne *il fisco*, 2002, 1506.

¹⁸² Cfr. Cass., sez. trib., 4 novembre 2008, n. 26449, ne *il fisco*, 2008, fasc. n. 1, 8131; nello stesso e più di recente v. Cass., sez. trib., 15 dicembre 2010, n. 25366, e Cass., sez. trib., 21 luglio 2009, n. 16873, entrambe reperibili in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

Sotto questo profilo, mette peraltro conto ricordare che, a giudizio della Suprema Corte, quando ricorrono i presupposti per la fruizione dell'agevolazione, la stessa si applica *ex lege* e la mancata allegazione dell'attestazione non spiega alcuna efficacia preclusiva¹⁸³.

Giunti a questo punto, occorre dire della decadenza dell'agevolazione.

Dispone, in particolare, il quarto comma del varie volte citato art. 13 che «l'alienazione in tutto o in parte dei beni di cui al comma 1 prima che sia decorso un quinquennio dall'apertura della successione, [...] il mutamento di destinazione degli immobili non autorizzato e il mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato determinano l'inclusione dei beni nell'attivo ereditario».

Alla base della scelta legislativa v'è, con buona probabilità, una considerazione di questo tipo: l'agevolazione viene concessa per tener conto degli oneri connessi agli obblighi di tutela e conservazione posti a carico dell'erede e/o del legatario; fermo ciò, se il bene viene alienato nel breve volgere di qualche anno, viene meno la necessità di sostenere oneri di tutela e conservazione e, di conseguenza, l'agevolazione non ha più ragion d'essere.

Di qui la necessità di procedere al recupero, mediante l'inclusione del bene alienato nell'attivo ereditario, dell'agevolazione in precedenza concessa.

L'intervallo di tempo fissato dal legislatore appare, del resto, coerente con questa lettura: i cinque anni cui si riferisce la norma segnano, infatti, il presumibile raggiungimento del punto di equilibrio tra gli oneri sostenuti *medio tempore* e la consistenza dell'agevolazione riconosciuta.

Se si condivide questa lettura, sembra inevitabile convenire con quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria che, esprimendosi sul punto, ha precisato che, «in caso di alienazione, mediante atto di donazione, dei beni culturali 'vincolati' pervenuti al donante per successione, si determina la perdita del beneficio dell'esclusione dall'attivo ereditario e l'applicazione delle relative sanzioni»¹⁸⁴.

In termini più chiari, donato il bene, vengono meno gli obblighi (e i conseguenti oneri) di tutela e conservazione ed il *recapture* dell'agevolazione è conseguenza logica e diretta.

Non appare, invece, del tutto coerente con la *ratio* sopra individuata un'altra e più datata presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria che, occupandosi della cessione dei beni culturali allo Stato quale modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria (cfr. l'art. 39

¹⁸³ In questi termini, ancora, Cass., sez. trib., 4 novembre 2008, n. 26449, cit.

¹⁸⁴ Così, testualmente, la circolare Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 16 marzo 1994, n. 7/E-IV-9-381, ne *il fisco*, 1994, 3452.

del d.lgs. n. 346/1990¹⁸⁵), ha precisato che, laddove la cessione abbia luogo prima del decorso del termine quinquennale, ciò non comporta la decadenza dal beneficio dell'esenzione giacché le agevolazioni in parola «mirano essenzialmente alla conservazione dei beni di rilevante interesse culturale e, possibilmente all'acquisizione degli stessi da parte dello Stato»¹⁸⁶.

Per completare il quadro, resta da ricordare che, in caso di donazione, altra liberalità o atto gratuito fra vivi avente ad oggetto beni culturali vincolati (beni cioè rientranti nella previsione di cui all'art. 12, lett. g, del d.lgs. n. 346/1990), risulta applicabile la sola imposta in misura fissa prevista per l'imposta di registro giusto quanto previsto dall'art. 59 del d.lgs. n. 346/1990¹⁸⁷ e ciò, si badi, a prescindere dal valore della donazione e dal soggetto beneficiario¹⁸⁸.

A questo punto e prima di passare alle imposte ipocatastali, occorre brevemente dire delle conseguenze, sul piano dell'imposta sulle successioni e donazioni, della costituzione di un *trust* con apporto di un bene culturale vincolato.

Si potrebbe, in particolare, pensare alla costituzione di un *trust* familiare *inter vivos* con trasferimento, contestuale ovvero successivo, di un bene culturale al *trustee*: in questo caso, ci si troverebbe al cospetto di un patrimonio «segregato» e «vincolato» in vista del perseguimento dello scopo del disponente di realizzare un'attribuzione liberale a favore di beneficiari individuati o individuabili.

In linea generale ed a prescindere dalla natura del bene su cui viene impresso il vincolo di destinazione, ci si potrebbe chiedere se, in simili circostanze, esistano spazi per negare, malgrado il contrario avviso della prassi amministrativa¹⁸⁹, l'automatica e generalizzata soggezione dell'atto al tributo successorio¹⁹⁰.

¹⁸⁵ È consentito il pagamento dell'imposta di successione, dell'imposta ipotecaria e catastale, nonché delle eventuali sanzioni ed interessi, mediante cessione di beni culturali (sul punto, v. V. MASTROIACOVO, *Beni immobili pervenuti per successione o donazione*, in *Corr. trib.*, 2007, 1866; per la negazione della possibilità di effettuare il pagamento delle imposte ipotecaria e catastale mediante cessione allo Stato di beni culturali vincolati o non vincolati, v. A. PISCHETOLA, *Circolazione dei beni culturali: normativa fiscale indiretta e prospettive di semplificazione e modifica legislativa*, in AA.VV., *La circolazione dei beni culturali: attualità e criticità*, Milano, 2010, 129).

¹⁸⁶ In questi termini la risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 8 giugno 1989, n. 401220, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

¹⁸⁷ L'applicazione dell'imposta in misura fissa è, comunque, subordinata alla presentazione dell'attestazione di cui all'art. 13, comma 2, del d.lgs. n. 356/1990.

¹⁸⁸ Sul punto, v. M.V. CERNIGLIARO DINI, *Sub art. 59*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., 1306, e A. PISCHETOLA, *Circolazione dei beni culturali: normativa fiscale indiretta e prospettive di semplificazione e modifica legislativa*, cit., 130.

¹⁸⁹ V. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008, ne *il fisco*, 2008, fasc. n. 1, 829, ove, tra l'altro, si precisa che «la costituzione di beni in *trust* rileva, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di *trust*. Pertanto, anche nel *trust* auto-dichiarato, in

Si tratta di questioni indubbiamente interessanti che, tuttavia, appaiono ultronee rispetto alla vicenda che qui ci occupa: non si deve, infatti, dimenticare che, nel caso di specie, il patrimonio su cui viene impresso il vincolo di destinazione è costituito da un bene che, al ricorrere delle condizioni indicate dall'art. 13 del d.lgs. n. 346/1990, è escluso dall'attivo ereditario ed è soggetto, giusto quanto previsto dal già veduto art. 59, all'imposta di donazione in misura fissa¹⁹¹.

Venendo alle imposte ipocatastali, conviene subito ricordare che, per un primo verso, avuto riguardo all'imposta ipotecaria, l'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 347/1990 stabilisce che, «se l'atto o la successione è esente dall'imposta di registro o dall'imposta sulle successioni e donazioni o vi è soggetto in misura fissa, la base imponibile è determinata secondo le disposizioni relative a tali imposte» e che, per un secondo verso, avuto questa volta riguardo all'imposta catastale, l'art. 10, comma 1, del medesimo d.lgs. n. 347/1990 prevede che «le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2».

Di primo acchito, la tecnica del rinvio utilizzata per disciplinare le modalità di determinazione della base imponibile potrebbe indurre a pensare che esista una sorta di corrispondenza biunivoca tra la debenza del tributo successorio e quella delle imposte ipocatastali di guisa che, se ricorre una fattispecie di esenzione nel primo caso, deve ritenersi che la stessa spieghi effetti anche nel secondo.

In buona sostanza, avuto riguardo ai beni culturali vincolati, si potrebbe pensare che l'esenzione prevista dal combinato disposto degli artt. 12 e 13 del d.lgs. n. 346/1990 produca, quale ulteriore effetto, la non debenza anche del tributo ipocatastale.

Tale conclusione è piuttosto sommaria e sottende l'esistenza di un processo osmotico tra i due comparti impositivi che andrebbe ben oltre l'angusto ambito delle modalità di determinazione della base imponibile e deve, perciò, ritenersi priva di fondamento.

cui il *settlor* assume le funzioni di *trustee*, l'attribuzione dei beni in *trust*, pur in assenza di formali effetti traslativi, deve essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni».

¹⁹⁰ Si orienta in questo senso, A. CONTRINO, *Riforma del tributo successorio, atti di destinazione e trusts familiari*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 535 ss.

¹⁹¹ Sul punto v. la già citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 3/E del 2008 ove, tra l'altro, si sottolinea che «in materia di agevolazioni fiscali, per effetto del rinvio operato dall'art. 2, comma 50, del d.l. n. 262/2006 al Testo unico n. 346/1990 'nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001', trovano applicazione: le disposizioni dell'art. 3 del TUS, che disciplinano i trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, tra i quali vanno ricompresi anche gli atti a titolo gratuito e la costituzione di vincoli di destinazione [...] le disposizioni dell'art. 9, comma 1, del TUS, che escludono dall'attivo ereditario i beni ed i diritti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni; rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 9, comma 1, i seguenti beni e diritti: [...] i beni culturali di cui all'art. 13 del TUS».

Ed una precisa conferma nel senso dianzi indicato viene dalla Suprema Corte che, in più di un'occasione, ha avuto modo di rilevare che «il fondamento dell'esenzione (o della determinazione in maniera fissa) di una delle due imposte parametro non si comunica all'imposta parametrata (di trascrizione o catastale), essendone chiaramente diverso il fondamento tributario (e le ragioni delle esenzioni o della determinazione in misura fissa del suo valore, che per ciascuna siano disposte)»¹⁹².

3. *I trasferimenti a titolo oneroso nell'imposta di registro e nelle imposte ipocatastali.*

Passando rapidamente ai trasferimenti a titolo oneroso, occorre subito ricordare che l'art. 1 della parte I della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986 prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta del 3 per cento ai trasferimenti aventi per oggetto «immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, sempreché l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione».

La nota II all'art. 1 della parte I della tariffa fissa poi le condizioni che devono essere soddisfatte affinché sia applicabile l'aliquota del 3 per cento.

Più in particolare, in ipotesi di vincolo esistente, è necessario che la parte acquirente dichiari «nell'atto di acquisto gli estremi del vincolo stesso in base alle risultanze dei registri immobiliari» (lett. *a*); se, di converso, il vincolo non è stato ancora imposto, la parte acquirente deve «presentare, contestualmente all'atto da registrare, una attestazione, da rilasciarsi dall'amministrazione per i beni culturali e ambientali, da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione dei beni al vincolo. L'agevolazione è revocata nel caso in cui, entro il termine di due anni decorrente dalla data di registrazione dell'atto, non venga documentata l'avvenuta sottoposizione del bene al vincolo» (lett. *b*)¹⁹³.

¹⁹² Così, testualmente, Cass., sez. trib., 16 aprile 2007, n. 8977, in *Corr. trib.*, 2007, 2124, ed ivi nota di V. MASTROIACOVO, *L'esenzione dei beni culturali dal tributo successorio non riguarda le imposte ipocatastali*; nello stesso senso e più di recente, v. la già citata Cass., sez. trib., 15 dicembre 2010, n. 25366. Per la prassi amministrativa, v. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate DRE Veneto 14 giugno 2001, n. 18579, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA, ove, tra l'altro, si precisa che «l'agevolazione di cui agli articoli 12, lettera g), e 13 del d.lgs. 346/90 deve ritenersi applicabile alla sola imposta sulle successioni, mancando, all'interno del d.lgs. 347/90, non tanto un richiamo espresso all'art. 13, quanto piuttosto una disposizione analoga a questa».

¹⁹³ L'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare che, laddove «il contribuente ottenga l'attestazione del vincolo oltre il termine di due anni per fatto non imputabile alla sua volontà, egli potrà successivamente chiedere il rimborso dell'imposta non dovuta» (così, testualmente, la già citata circolare Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari del 26 marzo 1983, n. 32/270009); sul punto valgono le considerazioni svolte in precedenza in merito alle lungaggini amministrative nel rilascio dell'attestazione ed alle conseguenze in capo al contribuente.

Quanto, infine, alle ulteriori ipotesi di decadenza previste dalla norma, corre l'obbligo di segnalare che l'acquirente perde il beneficio dell'aliquota ridotta se i beni vengono «in tutto o in parte alienati prima che siano stati adempiuti gli obblighi della loro conservazione e protezione, ovvero nel caso di mutamento di destinazione senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione per i beni culturali e ambientali, o di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili stessi» (cfr. ancora la lett. *b* della nota II della parte I della tariffa allegata alla legge di registro).

Prima di soffermarsi brevemente sulle condizioni cui è subordinata la fruizione del regime di cui all'art. 1, comma 4, della tariffa, parte prima, occorre individuarne la *ratio* e, anche su questo versante, non sembra ci si possa allontanare da quanto s'è poc'anzi precisato in materia di imposta sulle successioni e donazioni: la disciplina di favore accordata ai trasferimenti in questione, lungi dal costituire una gentile concessione del principe, rappresenta un'equa ristorazione per il pregiudizio che il gravoso complesso di obblighi e vincoli imposti dalla legge speciale provoca, anche sul piano economico, ai proprietari degli immobili vincolati¹⁹⁴.

Fermo ciò, occorre richiamare l'attenzione su alcune questioni di innegabile interesse operativo e teorico.

Per prima cosa, c'è da chiedersi quale sia l'effettiva portata della condizione prevista dal quarto comma dell'art. 1 della parte prima della tariffa a mente della quale la fruizione dell'aliquota ridotta spetta a condizione che «l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione».

Si tratta, in particolare, di capire se il comportamento negligente dell'acquirente che viene meno agli obblighi di conservazione e protezione possa riverberarsi anche sul venditore che, in forza del principio di solidarietà, potrebbe esser coinvolto nel «recupero

¹⁹⁴ In questo senso, v. anche lo Studio n. 11/2005/T rel. Mastroiacovo, *Imposta di registro – Acquisto di beni culturali*, del Consiglio nazionale del notariato ove, tra l'altro, si rileva che «il legislatore tributario riconosce l'agevolazione fiscale al soggetto proprietario che si impegna a mantenere il bene vincolato, in quanto riconosce proprio in quest'attività l'interesse sociale, conseguentemente, nel caso in cui il soggetto non intenda ottemperare agli obblighi di conservazione e protezione previsti dalla regolamentazione in vigore dall'amministrazione dei beni culturali e correlati al suo diritto di proprietà, il legislatore coerentemente dispone la decadenza dal beneficio precedente accordato. Se cioè il proprietario alienante non ha posto in essere quelle misure volte alla conservazione e protezione che hanno giustificato, anche i termini economici, l'applicazione di un regime tributario più favorevole al tempo dell'acquisto del bene, non essendoci, ragionevolmente, stata una diminuzione della capacità contributiva il legislatore dispone che sia recuperata la maggior imposta dovuta in base alla tassazione ordinariamente prevista per gli atti di cessione di immobili non vincolati, proprio in quanto il contribuente si è comportato come se il bene immobile di sua proprietà non lo fosse».

dell'agevolazione». Ebbene, contro questa evenienza, è senz'altro invocabile il quarto comma dell'art. 57 della legge di registro che, individuando i soggetti tenuti al pagamento del tributo, stabilisce che «l'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa».

V'è poi da sottolineare che il fattore di innesco della decadenza (ossia l'alienazione del bene vincolato) deve appalesarsi «prima che siano stati adempiuti gli obblighi della loro conservazione e protezione»: in buona sostanza, sembrerebbe potersi arguire che il contribuente resti esposto al disconoscimento dell'aliquota ridotta a tempo indefinito.

Si tratta, all'evidenza, di una conclusione assurda che, oltre a non trovare referenti sul piano legislativo, urta contro la *ratio* stessa della misura agevolativa: esiste, infatti, un momento a partire dal quale l'alienazione del bene non impone più il *recapture* dell'agevolazione essendo la stessa pari, dal punto di vista quantitativo, all'entità dei costi di conservazione e tutela posti a carico dell'acquirente e già da questi sostenuti¹⁹⁵.

Per completare il quadro, occorre ricordare che l'art. 31 della l. n. 1089/1939 riconosce al Ministero per i beni culturali e le attività culturali la facoltà di acquistare le «cose» al medesimo prezzo stabilito nell'atto di alienazione; il successivo art. 32 dispone che il diritto di prelazione «deve essere esercitato nel termine di due mesi dalla data della denuncia» e che, «in pendenza di detto termine, il contratto rimane condizionato sospensivamente all'esercizio del diritto di prelazione».

Quali allora le conseguenze sul piano della tassazione dell'atto di trasferimento?

Ebbene, trattandosi di atto soggetto a condizione sospensiva, si applicherà l'art. 27 della legge di registro e, di conseguenza, l'atto verrà registrato in misura fissa e, trascorsi i due mesi cui si riferisce il già citato art. 32 ovvero ricevuta la comunicazione con la quale il Ministero competente segnala la propria volontà di non esercitare la prelazione, dovrà essere denunciato l'avveramento della condizione e verrà, quindi, riscossa la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione¹⁹⁶.

¹⁹⁵ Sul punto, v. anche lo Studio n. 11/2005/T rel. Mastroiacovo, *Imposta di registro – Acquisto di beni culturali*, cit., ove, in particolare, si precisa che «la previsione del quarto comma, non individuando un termine entro il quale il soggetto è tenuto a provvedervi, resta privo di conseguenze giuridiche sul piano fiscale, non potendo ragionevolmente essere interpretata nel senso di prevedere una subordinazione *sine die* del regime agevolato ad un comportamento attivo volto alla conservazione e protezione dell'immobile vincolato a carico dell'acquirente che non intenda procedere a successivi trasferimenti del bene».

¹⁹⁶ Sul punto v. anche v. anche lo Studio n. 63/99/T rel. Brunelli, *Vendita di bene culturale – Tassazione*, del Consiglio nazionale del notariato.

Per finire, merita segnalare che le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura ordinaria¹⁹⁷.

4. Il trasferimento di beni vincolati facenti parte di un compendio aziendale.

Sin qui si è detto dei beni vincolati estranei alla cerchia dei beni relativi all'impresa; a questo punto resta da dire del trasferimento della titolarità di beni immobili vincolati facenti parte di compendi aziendali oggetto, a loro volta, di potenziali passaggi generazionali¹⁹⁸.

Sotto questo profilo, mette conto innanzitutto ricordare che, sulla scorta di quanto previsto dall'art. 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346/1990, «i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse [...] non sono soggetti» all'imposta sulle successioni e donazioni¹⁹⁹.

Com'è noto, il beneficio in questione spetta a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o dell'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Va da sé che il mancato rispetto delle condizioni previste dalla legge comporta la decadenza dell'esenzione e la debenza del tributo in misura piena oltre il pagamento della sanzione.

Per quel che concerne, invece, le imposte ipotecarie e catastali, v'è da segnalare che in base all'espresso rinvio all'art. 3 del d.lgs. n. 346/1990 recato, rispettivamente, dagli artt. 1, comma 2, e 10, comma 3, del d.lgs. n. 347/1990 nell'ipotesi di attribuzione, in favore dei discendenti e del coniuge, di un'azienda o di un ramo di essa nella quale sono compresi beni immobili o diritti reali immobiliari e per la quale ricorrano le condizioni per l'esenzione ivi

¹⁹⁷ A giudizio di A. PISCHETOLA, *Circolazione dei beni culturali: normativa fiscale indiretta e prospettive di semplificazione e modifica legislativa*, cit., 132, «una interpretazione letterale delle norme contenute nel T.U. n. 347/90 [...] potrebbe condurre a ritenere che sia dovuta l'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa. Ciò in quanto l'art. 10 suddetto stabilisce che «le volture eseguite in dipendenza [...] degli atti di cui all'art. 1, comma 1, quarto e quinto periodo, della Tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro» scontano l'imposta in misura fissa e così pure la nota all'art. 1 della Tariffa allegata al detto testo unico contiene un rinvio di analogo contenuto»; per l'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale, v. Cass., sez. trib., 13 febbraio 2009, n. 3573, e Cass., sez. trib., 12 ottobre 2009, n. 21144, entrambe reperibili in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA, nonché la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 52/E del 14 giugno 2002, ne *il fisco*, 2002, 3691.

¹⁹⁸ Sulla disciplina dei trasferimenti generazionali di aziende, v. da ultimo V. MASTROIACOVO, *L'imposizione indiretta del passaggio generazionale dell'azienda tra regimi agevolati e criticità del sistema*, in *Rass. trib.*, 2012, 615 ss.

¹⁹⁹ Al fine ultimo di rendere omogeneo il trasferimento dell'azienda o di un ramo di essa e quello della partecipazione sociale, il comma 4-ter dell'art. 3 estende il regime di esenzione anche ai trasferimenti di partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, del codice civile.

prevista, le relative formalità di trascrizione e voltura catastale sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale.

Un'ultima segnalazione di ordine, se si vuole, operativo. L'Agenzia delle entrate, rispondendo ad un'istanza di interpello volta a conoscere l'esatta portata dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni di cui al già veduto art. 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346/1990, ha avuto modo di precisare che, in presenza del trasferimento in un *trust* di un'azienda ovvero di partecipazioni di controllo, le condizioni previste dalla norma esentativa possono ritenersi soddisfatte qualora²⁰⁰: a) il *trust* abbia una durata non inferiore ai cinque anni a decorrere dalla stipula dell'atto che comporta la segregazione in *trust* della partecipazione di controllo o dell'azienda; b) i beneficiari finali siano necessariamente discendenti e/o coniuge del disponente; c) il *trust* non sia discrezionale o revocabile; d) il *trustee* prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa o detenga il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

²⁰⁰ Cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 110/E del 23 aprile 2009, reperibile in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big* – IPSOA.

Capacità contributiva e principio di non confiscatorietà dell'imposta

di Daniele Iorio

Comunicazione al convegno “L’evoluzione del sistema fiscale ed il principio di capacità contributiva” – Napoli, 28 settembre 2012

ABSTRACT

The article analyses the ability to pay principle contained in art. 53 of the Italian Constitution and in the comparative perspective, as criterion to determine the contribution which the taxpayers must pay to sustain public expenses. There are different interpretations about the ability to pay principle, from the point of view of the use of the taxing power, the rule of taxation and the restriction to the property rights.

However taxation should not be confiscatory, in the Spanish Constitution this principle is explicitly stated by a specific provision, the art. 31, but it's present also in European law.

SOMMARIO: 1. Il principio di capacità contributiva e l'interpretazione dell'art.53 della Costituzione - 2. Il divieto di confiscatorietà nella costituzione spagnola - 3. Il principio di capacità economica nell'ordinamento spagnolo - 4. Proprietà, diritti sociali ed imposizione fiscale fra diritto nazionale e diritto comunitario - 5. Conclusioni.

1. Il principio di capacità contributiva e l'interpretazione dell'art. 53 della Costituzione

In un periodo storico congiunturale molto delicato, segnato da una profonda crisi economica e delle istituzioni, in cui quotidianamente si dibatte in ordine alla esigenza di contenimento, razionalizzazione della spesa pubblica, riduzione della pressione fiscale, tornano attuali come non mai i tradizionali modelli di finanza pubblica sul tema della fiscalità.

Mi riferisco alle teorie elaborate da giuristi, economisti e filosofi del diritto che si incaricano di spiegare il fenomeno fiscale, analizzando il sottile equilibrio fra la potestà impositiva dello Stato sovrano e il diritto di proprietà.

L'intervento statale può così assumere connotazioni diverse: ridotto ai minimi termini nella concezione liberista pura, intesa a privilegiare fortemente il diritto di proprietà, al cospetto del quale l'interesse al prelievo dello Stato riveste un ruolo di subalternità; destinato ad assumere, viceversa, una importanza centrale nella ricostruzione del modello egualitario e

welfaristico, in cui predomina la funzione solidaristica e redistributiva dell'imposizione rispetto ai diritti proprietari.

Il modello c.d. organicistico (o statocentrico o statolatrico) assegna allo Stato sovrano, titolare della sovranità finanziaria (lo *ius impositionis*), un potere pressoché illimitato in materia di prelevamento delle imposte, ed al contribuente una posizione di assoluta soggezione²⁰¹.

Per contro, l'orientamento giusnaturalistico valorizza al massimo grado il diritto fondamentale di proprietà, inteso come libertà pre-politica e pre-istituzionale, che rappresenta un limite alla tassazione "solo eccezionalmente valicabile"²⁰².

E' singolare vedere come la dottrina si divida, assumendo posizioni diametralmente opposte in relazione all'enunciato dell'art. 53 della Costituzione, che sancisce il principio di capacità contributiva, già a partire dalla stessa genesi della disposizione, ovvero dalla ricostruzione dei lavori preparatori della assemblea costituente.

In altre parole ciascuno dei due filoni di pensiero, ha la pretesa di affermare con certezza l'accoglimento del proprio modello da parte della nostra carta Costituzionale, rinvenendone i tratti tipici sopra menzionati, ed adducendo, naturalmente, giustificazioni di segno opposto. Ciò determina, irrimediabilmente, una lettura interpretativa del principio di capacità contributiva agli antipodi, con tutte le implicazioni del caso, che si avrà cura di enumerare nel corso della trattazione.

La teoria c.d. "svalutativa"²⁰³ pur riconoscendo l'importanza del diritto di proprietà come garanzia delle libertà individuali, afferma la necessità di "sganciarlo dalla persona"²⁰⁴ per considerarlo nient'altro che una attribuzione della legge (anche delle leggi fiscali), alla stessa stregua di altri valori sociali ed economici rilevanti, ed anzi innestato in un "sistema complesso di obbligazioni sociali e rispondente al principio di giustizia distributiva"²⁰⁵.

In una simile prospettiva, solidaristica ed egualitaria, la limitazione del diritto di proprietà, ma anche della libertà economica dell'individuo da parte dello Stato sovrano, attraverso lo strumento del tributo, è un evento fisiologico, nella misura in cui consente, paradossalmente,

²⁰¹ Ciò ha indotto autorevole dottrina – B. GRIZIOTTI, *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze* nota pag.219 – a definire lo Stato "il Leviatano che può fare ciò che vuole".

²⁰² Tratto da F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007;

²⁰³ La definizione va attribuita a G:FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Parte II, *L'imposta confiscatoria*, pag. 221. I sostenitori più autorevoli di tale impostazione sono L. ANTONINI, *Dovere Tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè 1996 – A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Dir. Trib. E Corte Costituzionale*, Napoli 2006 e F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007; ma anche P. BORIA in *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Dir.prat.tribut.*, 2005, I, 1031 ss.

²⁰⁴ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007

²⁰⁵ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007

di aumentare la libertà stessa di tutti i consociati, sempre nell'ottica di una equa ripartizione e della redistribuzione.

È una ricostruzione che sfata il mito della intangibilità della proprietà, in vista di un riparto dei carichi pubblici ispirato ai principi di equità e giustizia distributiva. In nome della coesione sociale si ravvisa la necessità di un bilanciamento²⁰⁶ dei diritti proprietari con quelli sociali ed economici.

Ne emerge una concezione nuova dell'individuo, non più "*homo oeconomicus*" individualmente considerato, ma piuttosto come membro di un contesto più ampio e complesso che, per così dire, accetta di buon grado il prelievo tributario, in quanto quest'ultimo non rappresenta un vulnus ai suoi diritti individuali di libertà, ma piuttosto un formidabile strumento che consente allo Stato di attuare una forma di giustizia distributiva, conformando i diritti proprietari e tutelando i diritti sociali.

In questa chiave di lettura, l'ampia discrezionalità di cui gode lo Stato sovrano nell'attribuire a fatti, rapporti e comportamenti, idoneità alla contribuzione fiscale, determina l'accoglimento di una nozione di capacità contributiva assai ampia, che finisce col ricomprendere anche ipotesi diverse dai tradizionali indici di ricchezza (patrimonio e reddito)²⁰⁷.

Lo Stato sovrano, titolare dello *ius impositionis*, gode di mano libera, svincolato da qualsivoglia limite costituzionale alla pressione tributaria globale; riconoscere un "limite massimo" alla tassazione, a tutela del singolo contribuente, non avrebbe senso.

È ammessa, invece, la configurabilità di un "limite minimo", ovvero di un esonero da contribuzione al di sotto di un certo parametro, ma in ossequio al principio di uguaglianza sostanziale e nel rispetto del "diritto inviolabile alla libera e dignitosa sussistenza ed a disporre dei bisogni elementari della vita"²⁰⁸.

²⁰⁶ La proverbiale prevalenza assoluta del diritto di proprietà, cara ai fautori storici del pensiero giusnaturalista e della teoria contrattualista (Hobbes, Locke etc...) viene ribaltata.

²⁰⁷ Si veda F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007, pag. 91 in cui testualmente: "Coerentemente alla definizione da noi accolta di capacità contributiva, come criterio di riparto rispondente solo al principio di ragionevolezza, non è quindi necessario, per la identificazione delle fattispecie imponibili, che l'attività produttiva si qualifichi come lucrativa"; ed ancora nella cit. opera a pag. 83 dove precipuamente si sostiene: "e' comunque solo il fatto dell'inserimento della persona-contribuente in un contesto istituzionale e sociale e non quello della sua identificazione con un soggetto titolare di diritti soggettivi a contenuto patrimoniale, che dovrebbe giustificare, in via generale ed astratta, l'assunzione della persona stessa a soggetto passivo di imposta in relazione anche ad indici di potenzialità economica rappresentati da posizioni e valori solo socialmente rilevanti, purché espressivi, in termini di vantaggio, di una capacità differenziata economicamente valutabile".

²⁰⁸ Testualmente F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, p.106

Il modello alternativo, che abbiamo definito “giusnaturalistico”, muove ,invece, dal presupposto che la capacità contributiva, in concorso con altri principi costituzionali, rappresenti un modo per prevenire o correggere forme di arbitrio e irrazionalità del legislatore in materia fiscale.

In altri termini, l’art.53 della Costituzione, costituirebbe un rigido vincolo alla potestà legislativa tributaria, un baluardo a tutela della proprietà e delle libertà individuali contro politiche improntate al dispotismo fiscale o alla dissipazione delle risorse dei contribuenti ²⁰⁹.

I sostenitori di questa scuola di pensiero assumono che la stessa espressione letterale adoperata dal legislatore nell’art.53 della Costituzione, “in ragione della” o nell’art. 25 dello Statuto albertino “in proporzione di” ²¹⁰, sottintende la necessità di una correlazione fra il “tassato” ed il “prelevato”, che rimanga confinata nei limiti di una percentuale congrua e ragionevole, senza mai trascinare in totale avocazione pro fisco.

Ciò importerebbe una confisca a tutti gli effetti, del tutto incompatibile con i principi costituzionali richiamati, o , peggio, come è stato sostenuto ²¹¹, una autentica aberrazione giuridica.

Da ciò ne deriva anche la opportunità di un “limite massimo” alla tassazione (globale ed individuale) , che, secondo questa ricostruzione, è semplicemente complementare al “limite minimo”. Infatti accordare allo Stato impositore la facoltà di operare un prelievo senza alcun limite (in ipotesi anche un prelievo totale della fonte di ricchezza) potrebbe intaccare lo stesso “minimo vitale” , sul cui esonero da tassazione si è attestata la dottrina unanimemente.

Come si è visto, dalle due ricostruzioni del principio di capacità contributiva, discendono anche diversi modi di regolare la potestà normativa di imposizione, che in ogni caso non può rimanere del tutto libera ed incondizionata. Contro il pericolo di abusi da parte del legislatore la corrente di pensiero che ha in Franco Gallo uno degli esponenti più autorevoli, individua nel principio di uguaglianza il giusto limite, sostenendo che la Corte costituzionale ha, in materia, pieno titolo ad esercitare un sindacato sulla ragionevolezza e la congruità delle scelte effettuate dal legislatore tributario.

²⁰⁹ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Parte II, L'imposta confiscatoria*, pag. 224. L'imposta così concepita, deve trovare un necessario collegamento con un indice effettivo di ricchezza, senza mai trasformarsi in totale avocazione allo Stato dei beni su cui incide. (su questo punto si veda anche sent. Cassazione 8 gennaio 1951 pubblicata in Foro it., 1951, I, 426.

²¹⁰ Mentre l’art.53 della Costituzione recita: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario italiano è informato a criteri di progressività”, il precedente art. 25 dello Statuto Albertino disponeva: “Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato”.

²¹¹ F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, p.258

Ma, deve trattarsi di un controllo “limitato al singolo contribuente e al singolo tributo”, in quanto sarebbe “inaccettabile imporre a livello costituzionale limiti superiori predeterminati alla pressione tributaria complessiva”²¹².

In altre parole, nel consueto bilanciamento fra diritti di proprietà e libertà di iniziativa economica da un lato, ed esercizio della potestà impositiva dall’altro, Gallo sostiene che non è ipotizzabile ed anzi è, sotto un profilo tecnico-giuridico, sconveniente, prevedere nel congegno costituzionale una tutela assoluta al diritto di proprietà, perché limiterebbe spropositatamente il potere normativo di imposizione.

Diversamente, il limite alla pressione tributaria è già individuabile, sulla scorta del disegno costituzionale, nel correlato parametro della spesa. A giudizio di Gallo infatti proprio la predetta correlazione fra il dovere contributivo solidaristico ed il finanziamento delle spese pubbliche e sociali, e di conseguenza, fra giustizia fiscale e giustizia sociale, costituisce il perno di un sistema di finanza pubblica che si rispetti.

Nello scenario così delineato, la misura del prelievo e il parametro della spesa pubblica a cui è legato a doppio filo, sono suscettibili di essere controllati, sotto il profilo della efficienza e della trasparenza, solo ad opera del legislatore, e, quindi mediamente, del corpo elettorale.

In altre parole contro forme di dispotismo fiscale, si paventa come unica chance per il contribuente che si ritenga vessato, lo strumento del voto, inteso a manifestare dissenso nei confronti di politiche economiche, fiscali e di spesa considerate scellerate.

Lo stesso Gallo però precisa che dinanzi a forme eccessive di tassazione, tali da “rasentare la confisca” sarebbe del tutto legittimo il sindacato della Corte Costituzionale, “sotto il profilo della irragionevolezza”.

In ogni caso il controllo della Consulta si esplicherebbe in un approccio *case by case*, ovvero riferito ad uno specifico prelievo, ad una precisa disposizione di legge ed al contribuente interessato²¹³.

Sull’altro versante l’orientamento dottrinale contrario critica aspramente le conclusioni anzidette, mettendo in guardia dal serio pericolo di legittimare forme di dispotismo fiscale, delegando il controllo al legislatore ordinario (col mero limite del parametro della spesa), dal momento che “nei parlamenti covano i germi dell’abuso della leva fiscale”²¹⁴.

²¹² F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007, pag. 104

²¹³ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007, pag. 106. Vedi anche nota su federalismo fiscale art. 117 della Costituzione.

²¹⁴ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Parte II, L’imposta confiscatoria, pag. 242

Insomma, si sostiene, il parametro della spesa pubblica non vale affatto a mettere al riparo i cittadini dall'avidità arbitraria dello Stato predatore²¹⁵, occorrendo predisporre freni e meccanismi inibitori *ad hoc*, precisi vincoli superiori ed inviolabili nello stesso sistema costituzionale, per non lasciare la mano completamente libera al legislatore.

Ciò significherebbe negare al contribuente il diritto fondamentale ad un perequato riparto dei carichi pubblici, ledendo il diritto soggettivo del cittadino ad una giusta imposizione.

Già, perché esiste sempre un *quantum* ragionevole del prelievo fiscale, da valutare si badi bene, non in relazione alla pressione fiscale complessiva, ma avendo riguardo proprio alla tassazione dei redditi o dei patrimoni dei singoli contribuenti.

Ebbene è proprio quando l'imposta travalica questa soglia ragionevole di tassazione, che essa assurge al rango di confisca o di imposta confiscatoria, come tale costituzionalmente illegittima²¹⁶.

L'unica ipotesi in cui l'indirizzo giusnaturalista ammetta uno sconfinamento del quantum del prelievo, oltre i limiti di una congrua e razionale imposizione, è rappresentata dalle sanzioni: soltanto in questo caso la confisca, che assume evidentemente anche una valenza punitiva, è pacificamente accettata ed immune da qualsivoglia censura di anticostituzionalità.

2. Il divieto di confiscatorietà nella costituzione spagnola

Quanto detto finora in ordine alla diversa interpretazione data dalla dottrina del principio di capacità contributiva accolto dalla nostra costituzione, lascia aperto un altro tema topico, vale a dire quello della confiscatorietà dell'imposta.

In primo luogo, si dibatte circa la stessa esistenza di un divieto di confiscatorietà nelle costituzioni europee, nonché nel diritto comunitario; in secondo luogo, è di intuitiva evidenza come non sia affatto agevole, individuare quella "famosa soglia", varcata la quale l'imposta, da legittimo esercizio della potestà impositiva dello Stato sovrano, si converte in abuso, "vile" aggressione alla proprietà privata dei singoli, assumendo per l'appunto valenza confiscatoria. Ma andiamo per gradi.

²¹⁵ L'espressione trae origine da un famoso articolo di A. PANEBIANCO, Lo Stato predatore, in Il Corriere della sera del 7 agosto 2007, il cui il noto politologo mette in evidenza gli effetti catastrofici che può causare uno Stato dissipatore di risorse pubbliche

²¹⁶ Si veda sul punto il contributo di F. MOSCHETTI, Il principio di capacità contributiva, Cedam 1973, pp. 51-52 – il quale sostiene l'esistenza di un limite massimo intrinsecamente contenuto già nell'art.53 della Costituzione, da cui poter desumere automaticamente l'incostituzionalità di un tributo che superi detto limite massimo

È *communis opinio* che l'imposta produca effetti confiscatori, allorquando annulli le possibilità di attuazione economica del soggetto, determinando un onere per il contribuente irragionevole ²¹⁷.

Trattasi quindi di un concetto strettamente legato al diritto alla proprietà privata, atteso che l'imposizione fiscale incide fatalmente sulle ricchezze possedute dai contribuenti (sotto forma di reddito o patrimonio fondamentalmente).

Sono poche le Costituzioni che prevedano espressamente un divieto che l'imposizione fiscale produca effetti confiscatori. Il caso più interessante è certamente rappresentato dalla Spagna: l'ordinamento costituzionale spagnolo infatti contiene una disposizione, l'art. 31 co.1, che sancisce espressamente che il sistema tributario spagnolo non potrà acquisire carattere confiscatorio ²¹⁸.

Tale divieto poi si salda col dovere di contribuire in proporzione alla capacità economica del contribuente, e con i principi di uguaglianza e di progressività che pure permeano il tessuto costituzionale spagnolo.

In proposito si segnala una sentenza della Corte costituzionale spagnola (n. 150/1990) nella quale i giudici delle leggi hanno affermato, a titolo chiaramente esemplificativo, che una imposta sul reddito che si traduca in un prelievo pari al reddito stesso, presenta tutti i tratti di una confisca, piuttosto che di una giusta imposta.

Deve segnalarsi pure la legge spagnola sul patrimonio, la quale all'art.31, in maniera assai puntuale ed incisiva, ha stabilito che l'aliquota di tale imposta, cumulata con l'imposta sul reddito delle persone fisiche, non potesse in ogni caso superare il limite del 70% della base imponibile Irpef ²¹⁹.

Ma d'altronde sebbene la Spagna sia la sola ad avere un espresso riferimento costituzionale alla non confiscatorietà, è evidente che tutte le Costituzioni degli Stati europei consacrano come fondamentale il diritto alla proprietà privata in materia tributaria.

3. Il principio di capacità economica nell'ordinamento spagnolo.

L'uguaglianza tributaria, intesa come perequato riparto dei carichi pubblici fra i consociati, è principio fondamentale delle garanzie costituzionali nel campo dei tributi ²²⁰, ciò a prescindere dal fatto che ve ne sia una consacrazione espressa ²²¹.

²¹⁷ CARLOS MARIA LOPEZ ESPADAFOR, *Profili fiscali europei del diritto fondamentale alla proprietà privata*

²¹⁸ Del medesimo tenore l'art. 150 IV co. della Costituzione brasiliana del 1988

²¹⁹ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad economica y sistema fiscal*, MP Madrid Barcelona, 1998, p.365

²²⁰ G.FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Parte II, L'imposta confiscatoria, pag. 72

Nell'ordinamento spagnolo il principio di capacità economica è sancito da un precetto costituzionale, l'art. 31,co.1 della Carta fondamentale, che nel riconoscere allo Stato il potere impositivo, da esercitare nelle più svariate e diverse forme, nel contempo ne assoggetta l'esercizio a precisi limiti. In altre parole al dovere di contribuire gravante su tutti i consociati, in una prospettiva solidaristica, fa da contraltare un diritto dei cittadini stessi ad essere assoggettati alla imposizione in conformità alla propria capacità economica.

Sul punto Il Tribunal Constitucional ha chiarito che “la Costituzione costringendo tutti a contribuire al sostenimento delle spese pubbliche, delimita questo obbligo con precisi confini: quello della capacità economica di ciascuno e quello della creazione, della conservazione e dello sviluppo di un sistema tributario giusto, ispirato ai criteri di uguaglianza e progressività”²²².

Malgrado la copiosa e a volte controversa giurisprudenza del giudice delle leggi dell'ordinamento giuridico iberico, non sono mancati i contrasti in dottrina, circa l'esatta ermeneutica della norma costituzionale anzidetta.

Si è discusso, in particolare, in ordine al rapporto fra il principio di capacità economica e quello generale di uguaglianza di cui all'art. 14 della Costituzione spagnola, ma anche alla natura del diritto ad una imposizione conforme ad un giusto sistema tributario e, conseguentemente, alla tutela giurisdizionale da accordare al contribuente.

Un primo indirizzo ²²³ individua la capacità economica o capacità contributiva come il metro misuratore della uguaglianza tributaria, “la medida de la igualdad en materia tributaria”²²⁴, sul presupposto di una fungibilità ed identità di contenuto con il principio di uguaglianza.

Fra l'art. 14 della Costituzione (principio fondamentale di uguaglianza) e l'art. 31co.1 sussisterebbe una relazione da genus a species, dunque il principio di capacità economica si risolverebbe in una specificazione del diritto fondamentale alla uguaglianza in ambito tributario. Da ciò deriverebbe la natura di diritto fondamentale al rispetto delle limitazioni

²²¹ Sostiene TIPKE - *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, p.34- che il principio di capacità economica o contributiva, sia un valore morale fondativo delle Costituzioni di ogni Stato di diritto.

²²² Tribunal Constitucional, sentenza n. 27 del 1981, punto 4.

²²³ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad economica y sistema fiscal*, MP Madrid Barcelona, 1998

²²⁴ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Parte II, *L'imposta confiscatoria*, pag. 73, “La capacità economica è il principio distributivo delle imposte che si adatta perfettamente alle esigenze dello Stato di diritto sociale, attuativo del *sum cuique tribuere*”.

che la Costituzione ha eretto a salvaguardia della giusta imposta, azionabile direttamente con il ricorso de amparo dinanzi al Tribunal Constitucional ²²⁵.

Di diverso avviso è la contraria dottrina²²⁶, la quale eccepisce che in primo luogo è riduttivo esaurire la molteplicità di principi tributari che connotano il sistema spagnolo (generalità, capacità economica, giustizia del sistema tributario, uguaglianza, progressività e divieto di effetti confiscatori) nell'uguaglianza e che, del resto, la stessa collocazione sistematica dell'art.31 nella sezione II del titolo I ("Diritti e doveri dei cittadini"), sembrerebbe far propendere per una soluzione diversa ed una consequenziale esclusione dalle specifiche garanzie e dalla tutela giurisdizionale riconosciuta dalla Costituzione per la violazione dei diritti e delle libertà fondamentali.

Secondo questa ricostruzione, ricondurre la capacità contributiva al generale principio di uguaglianza, come limite alla discrezionalità del legislatore tributario e garanzia del giusto riparto del carico tributario, è operazione ermeneutica corretta e condivisibile solo negli ordinamenti, come quello tedesco, in cui non vi sia una esplicita previsione costituzionale.

Sotto questo profilo, la suddetta scuola di pensiero incontra il conforto del Tribunal Constitucional, il quale in diverse pronunzie, ha sottolineato come la Costituzione spagnola non si sia limitata, come quella tedesca, a ribadire meramente un principio generale di uguaglianza in ambito tributario, ed anzi abbia approntato una serie di garanzie per la realizzazione della giustizia tributaria che non si esauriscono nel limite della capacità contributiva. Così in sede giurisdizionale il Tribunal Constitucional ha in diverse occasioni giudicato inammissibile la proposizione del ricorso del amparo in materia tributaria, sconfessando la tesi di un ineludibile collegamento fra l'art. 31 e l'art. 14 della Carta costituzionale, ed attestando la non estendibilità della garanzia rinforzata di cui all'art. 53 co. 2 della Costituzione spagnola.

Ciò produce ripercussioni anche in ordine al rango da attribuire al diritto del singolo ad una equa ripartizione del carico fiscale e ad una giusta pretesa tributaria.

È stato sostenuto in proposito che il diritto del cittadino ad essere gravato da tributi in conformità alla propria capacità giuridica, è più che un diritto soggettivo in senso proprio, "un potere relazionale di difesa o di tutela di qualsiasi soggetto rispetto al potere tributario

²²⁵ Il *recurso de amparo* è un ricorso finalizzato alla protezione dei diritti e delle libertà fondamentali garantiti dalla Costituzione che potrebbero essere stati violati da una autorità amministrativa o giudiziaria.

²²⁶ ALVARO RODRIGUEZ BEREIJO, *Spagna: il dovere di concorrere alle spese pubbliche come dovere costituzionale. Suo specifico significato giuridico*, da *Rassegna tributaria* n.3/2006, p. 733

dello Stato”²²⁷ che consente al contribuente l’impugnativa di norme contrarie ai principi tributari costituzionalmente garantiti.

Un’ulteriore questione ha animato il vivace dibattito nella dottrina spagnola: atteso che il principio di capacità economica (o contributiva) opera come limite alla discrezionalità del legislatore tributario, si tratta di capire quale valenza assegnargli, ovvero riconoscergli una connotazione generale ed astratta o, piuttosto, una dimensione individuale.

Sul punto è stato obiettato da autorevole dottrina²²⁸ che fondare la parità di trattamento in materia tributaria sul principio di uguaglianza, richiamandosi ad una lettura congiunta degli art. 14 e 31 co.1, (con tutte le conseguenze viste sul piano della tutela giurisdizionale) esporrebbe il legislatore ordinario ad un invasivo sindacato sulle scelte politiche, vale a dire ad un controllo di merito ed opportunità, giuridicamente inaccettabile.

Insomma sarebbe assai concreto il rischio di uno straripamento di poteri che delegittimerebbe le funzioni del legislatore democratico, alterando il fisiologico equilibrio fra i poteri dello Stato; sotto questo profilo la capacità contributiva deve essere rigorosamente inquadrata nei limiti di una garanzia generica, priva di dimensione giuridica soggettiva o individuale.

Per contro, altra parte della dottrina ha replicato che una capacità contributiva concepita in questi termini, finirebbe col tradursi in un limite svuotato di ogni significato, dovendo tale principio necessariamente andare oltre quella dimensione generale ed assumere una rilevanza individuale per ciascun contribuente. Soltanto in “una prospettiva sostanziale” il principio di capacità contributiva potrà rappresentare per il singolo un baluardo da opporre al legislatore che travalichi i limiti e le garanzie sanciti dalla Costituzione²²⁹.

4. *Proprietà, diritti sociali ed imposizione fiscale fra diritto nazionale e diritto comunitario.*

Ci si chiede, dunque, se, considerato lo strettissimo legame fra la potestà impositiva ed il diritto di proprietà, sia effettivamente necessaria l’espressa enunciazione del divieto o sia

²²⁷ ALVARO RODRIGUEZ BEREIJO, *Spagna: il dovere di concorrere alle spese pubbliche come dovere costituzionale. Suo specifico significato giuridico*, da *Rassegna tributaria* n.3/2006, p. 733

²²⁸ ZORNOZA PEREZ, *Sistema tributario y Constitución, Finanzas públicas y constitución.- Corporación Editora Nacional, 2004, pp. 103-151*

²²⁹ Sul punto si veda la sentenza n.- 192 del 1987 del Tribunal Constitucional: “In una prospettiva sostanziale l’art. 31 co.1 della Costituzione spagnola consacra non soltanto i principi che ispirano il sistema tributario, che sono allo stesso tempo limite e garanzia individuale di fronte all’esercizio del potere, ma anche i diritti ed i doveri dei cittadini di fronte alle imposte introdotte dallo Stato. Esiste il dovere di pagare l’imposta in conformità alla capacità economica nei modi, alle condizioni, e nella misura stabiliti dalla legge; ma esiste, correlativamente, un diritto a che questa contribuzione di solidarietà sia determinata in ogni caso dal legislatore secondo quella capacità”

invece sufficiente il riconoscimento e la piena tutela della proprietà privata, per scongiurare il pericolo che l'imposizione fiscale produca effetti confiscatori.

Sul punto è stato sostenuto ²³⁰ che pur non potendo disconoscersi la funzione sociale come limite interno al diritto di proprietà (oltre al limite esterno dell'interesse generale) ²³¹, il sistema tributario è sì legittimato a limitarlo, ma non a tal punto da ridimensionarne se non annullarne in toto il contenuto.

In altre parole, l'imposizione tributaria è abilitata a incidere sul *quantum* della proprietà privata (senza, giova ribadirlo, mai poterne mettere in discussione l'*an*), ma mai in termini tanto afflittivi da determinare una proprietà, per così dire, più pubblica che privata.

Si tratta di analizzare insomma fino a che punto la proprietà "privata" finisca con l'essere più a disposizione dello Stato impositore che del contribuente ²³².

Secondo questa ricostruzione, la soglia di tassazione "tollerabile" dovrebbe considerarsi varcata, producendo effetti confiscatori, se la proprietà dei singoli si rivelasse, all'esito del prelievo, più pubblica che privata. Si è discusso, inoltre, se, stante la mancanza di una espressa previsione anti confiscatoria nel diritto della Unione Europea, la si possa analogamente ricavare dalla protezione accordata in sede comunitaria al diritto di proprietà.

Sul punto occorre premettere che la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea ha chiarito che i principi generali ed i diritti fondamentali sanciti dalle Costituzioni degli Stati membri, trovano automaticamente ingresso nell'ordinamento comunitario e ne costituiscono parte integrante.

Inoltre, il diritto di proprietà trova pieno riconoscimento in diverse disposizioni e documenti rilevanti delle istituzioni comunitarie. In primo luogo, vale la pena di citare la Carta dei diritti fondamentali della UE, che richiamandosi espressamente all'art. 1 del Protocollo addizionale alla CEDU, ne sancisce la natura fondamentale, individuando come unico limite ammissibile quello dell'interesse generale e della pubblica utilità ²³³.

Così pure l'art.6 del Trattato dell'Unione Europea, come modificato successivamente dal Trattato di Lisbona, statuisce che l'Unione si fonda sui diritti e le libertà fondamentali come

²³⁰ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad economica y sistema fiscal*, MP Madrid Barcelona, 1998

²³¹ Compito del diritto finanziario è anche quello di attendere ad una funzione redistributiva della ricchezza.

²³² CARLOS MARIA LOPEZ ESPADAFOR, *Profili fiscali europei del diritto fondamentale alla proprietà privata*. In effetti si tratta della classica dicotomia pubblico/privato che rappresenta l'oggetto di studio del diritto finanziario.

²³³ L'art.1 afferma che "ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni... nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale".

garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo. Ma la natura di diritto fondamentale della proprietà privata non ha comunque fatto desistere autorevole dottrina dal muovere alcune considerazioni critiche.

A tal proposito è stato rilevato²³⁴ che ciò non esime il diritto di proprietà dalla possibilità di ricevere, per mano pubblica ed in vista di ragioni di interesse pubblico e generale, compressioni e limitazioni, rimanendo ferma la facoltà dello Stato sovrano di operare un bilanciamento con gli altri diritti sociali. Ciò sempre in funzione di una piena esplicazione della funzione tributaria, che nel rispetto dei principi di solidarietà ed uguaglianza, possa garantire il perseguimento dell'interesse generale e il necessario finanziamento della spesa pubblica.

D'altronde, a sostegno di questa tesi, si evidenzia come nell'ordinamento comunitario sia operante il principio della preservazione dei sistemi tributari nazionali, che riserva al legislatore nazionale la scelta circa i criteri distributivi fiscali incidenti sulla proprietà²³⁵.

È opportuno, infine, ricordare gli interessanti risvolti che il riconoscimento del diritto di proprietà da parte delle Costituzioni dei Paesi membri e del diritto dell'Unione Europea comporta sul piano della tutela.

Infatti a fronte di palesi violazioni, ad opera di normative statali o comunitarie, del divieto di confiscatorietà in materia tributaria, garantito, come detto, in via mediata dalle norme a protezione della proprietà, pare ipotizzabile una azionabilità non solo dinanzi alle Corti Costituzionali dei Paesi membri, ma anche alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

5. Conclusioni.

La rapida panoramica che il presente lavoro ha inteso offrire, senza alcuna pretesa di esaurire la complessa tematica, ha semplicemente voluto evidenziare quanto la capacità contributiva come questione di riparto delle spese pubbliche, sia il nucleo essenziale del diritto tributario.

Per questa ragione le teorie che ruotano intorno a tale principio sono mutevoli, estremamente sensibili al variare del contesto socio economico in cui si calano e dunque suscettibili di assumere anche diversi significati.

²³⁴ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007

²³⁵ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007. Si veda poi il testo dell'art. 1 del Protocollo CEDU che in proposito statuisce: "Le disposizioni sulla protezione della proprietà non devono comunque portare pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per... assicurare il pagamento delle imposte, di altri contributi o delle ammende".

Quindi è di evidenza lapalissiana che il principio di capacità contributiva vada analizzato in una chiave evolutiva, dunque calibrato in un contesto socio economico più complesso e profondamente rinnovato.

Anzitutto è innegabile che l'economia globale ed il mercato abbiano sottratto allo Stato una porzione di sovranità, con ciò ridimensionando in parte anche le velleità solidaristiche e la funzione di giustizia distributiva dallo stesso perseguito, attraverso l'esercizio della potestà impositiva.

In altri termini la crisi dello Stato sociale tradizionalmente inteso, ha messo in pericolo la stessa attuazione dei principi costituzionali di solidarietà ed uguaglianza, giacché come è stato autorevolmente sostenuto, urge una rivisitazione del sistema tributario, mediante la predisposizione di nuovi meccanismi redistributivi dei carichi fiscali e di nuovi criteri di discriminazione qualitativa delle ricchezze²³⁶, che meglio si attaglino ad una economia finanziaria come quella attuale.

In primo luogo è cambiata la stessa nozione di ricchezza, non più statica, territorialmente radicata, ma “nomade”²³⁷, non più domestica ma che si articola su scala internazionale.

Occorre dunque fare i conti con la delocalizzazione dei diritti proprietari espressivi della capacità contributiva di un soggetto, la quale ne comporta inevitabilmente una oggettiva difficoltà di misurazione. Ebbene il diritto tributario non può essere indifferente a questi fenomeni, ma ha il dovere di conferire nuova linfa al principio di capacità contributiva, fornendo soluzioni e individuando concretamente nuovi indici di capacità contributiva, effettivamente rispondenti alla economia moderna.

Sotto questo aspetto appaiono non solo suggestive ma anche pregevoli alcune soluzioni prospettate da autorevole dottrina per scongiurare il pericolo che la ricchezza internazionale si nasconda nelle maglie della globalizzazione.

A fronte di un contesto assai complesso, caratterizzato dal passaggio da una fiscalità di massa ad una massa di fiscalità²³⁸, si auspica la necessità di avvalersi di “collettori di imposta”, ovvero di grandi sostituti di imposta internazionali, come gli intermediari finanziari quali informatori fiscali ed esattori.

²³⁶ A. GIOVANNINI, *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto Rassegna Tributaria*, 1 / 2012, p. 169

²³⁷ A. GIOVANNINI, *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto Rassegna Tributaria*, 1 / 2012, p. 169

²³⁸ G. MARINO, *La capacità contributiva nella prospettiva internazionale e comparata*, *Rivista di Diritto tributario Internazionale*, p. 354

Per intercettare ricchezze mobili, magari frutto della speculazione finanziaria, e farle rientrare nel circuito di redistribuzione della ricchezza che il meccanismo impositivo deve perseguire, una via percorribile ²³⁹ potrebbe essere dunque quella della introduzione di un tributo sulle transazioni, destinato a colpire il patrimonio in ragione della sua movimentazione ²⁴⁰.

In conclusione, in uno scenario economico internazionale tanto articolato e complesso, appare difficile esprimere un giudizio sereno sulla validità di un modello, senza premurarsi di calarlo con estremo pragmatismo nella realtà fattuale. La prospettiva di elevare ad indice di idoneità contributiva la “capacità sociale” ancorché utile e funzionale al recupero della funzione solidaristica e di giustizia distributiva del principio di capacità contributiva, appare tuttavia se non ardua quantomeno discutibile, avuto riguardo della insuscettibilità di scambio sul mercato di tali valori ²⁴¹.

Inoltre, la frenetica e continua ricerca di risorse che caratterizza la finanza pubblica in periodi di recessione economica come quello che stiamo vivendo, fa sembrare tutt'altro che peregrina l'idea di un freno costituzionale predeterminato alla discrezionalità del legislatore, affinché la leva fiscale non tracimi in misura confiscatoria.

Analogamente, neppure si possono trascurare le vicende contingenti di *mala gestio* della cosa pubblica e di dissipazione delle risorse pubbliche, che hanno determinato una notevole sfiducia della collettività nei confronti della classe politica dirigente, ragion per cui più che fondato appare lo scetticismo della dottrina maggioritaria nei confronti della tesi che individua nel parametro della spesa pubblica un valido limite al potere impositivo.

²³⁹ A. GIOVANNINI, *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto Rassegna Tributaria*, 1 / 2012, p. 169

²⁴⁰ La proposta di direttiva comunitaria formulata dalla Commissione europea il 28 settembre 2011 sulla introduzione in tutti i Paesi dell'Unione di una Financial transaction tax (FTT) va in questa direzione

²⁴¹ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Parte II, L'imposta confiscatoria*, pag. 169.

PARTE SECONDA

Cassazione, Sezione Tributaria, 27 settembre 2011, n. 19702 – Pres. Adamo – Est. Cirillo – Ministero dell'economia e Finanze, Agenzia delle Entrate (avv. Gen. Stato) c. Ericsson Telecomunicazioni S.p.a. (avv. L. Salvini).

Cassa con rinvio Comm. Trib. Reg. Lazio, 11 aprile 2005, n. 99/2004.

Imposte reddito persone fisiche e giuridiche – Reddito d'impresa – Componenti negativi – Clausola penale – Natura risarcitoria – Somme corrisposte a titolo di clausola penale – Deducibilità (C.c. art. 1382; D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 artt. 101, comma 4, 109, comma 5).

La clausola penale non ha finalità sanzionatoria o punitiva, ma assolve alla funzione di rafforzare il vincolo contrattuale e di liquidare preventivamente la prestazione risarcitoria da corrispondere in caso di inadempimento oppure ritardo nell'adempimento; pertanto, le somme corrisposte in applicazione di una clausola penale, a differenza delle somme corrisposte a titolo di sanzione, sono deducibili dal reddito d'impresa (1).

Omissis - 6. - Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 1382 c.c. e dell'art. 66 tuir, nonché vizio di motivazione, in ordine alla ritenuta deducibilità delle “penalità per ritardata consegna ai clienti”. L'Ufficio assume che dette penalità sarebbero ineducibili perché, essendo fondate sull'inosservanza di obblighi contrattuali, avrebbero natura sanzionatoria.

6.1. - La censura dell'Agenzia delle Entrate non è fondata. In base al tuir, le spese e gli altri componenti negativi, di norma, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi od altri proventi che concorrono a formare il reddito. La giurisprudenza di questa Sezione ha, da tempo, chiarito che un costo può essere deducibile dal reddito d'impresa solo se e in quanto sia funzionale alla produzione del reddito stesso.

Ciò posto, la correlazione fra costo e reddito è stata senz'altro esclusa con riferimento al pagamento di sanzioni pecuniarie irrogate per punire comportamenti illeciti del contribuente (v., per le infrazioni stradali, Sez. 5, n. 7071 del 2000 e n. 7317 del 2003; per gli interessi su somme pagate a titolo di sanzione, Sez. 5, n. 11766 del 2009. Cfr., per taluni distinguo in tema di condono edilizio, Sez. 5, n. 18860 del 2007).

6.2. - Sulla stessa linea interpretativa, da ultimo, si è ritenuto che non sono deducibili dal reddito d'impresa le sanzioni irrogate dagli organismi garanti della concorrenza e del mercato per avere l'impresa contribuente posto in essere pratiche concordate per falsare la concorrenza sul mercato (Sez. 5, n. 5050 del 2010 e n. 8135 del 2011).

L'orientamento passato in rassegna, e in particolare le recenti decisioni sulla ineducibilità delle sanzioni antitrust, pongono l'accento sul fatto che l'illecito spezza il nesso d'inerenza, atteso che “la spesa non nasce più nell'impresa”, ma in un atto o fatto, quello antiggiuridico, che per sua natura si pone al di là della sfera aziendale. La sanzione per la violazione di un divieto da parte di un'impresa non deriva da un'attività connessa al corretto esercizio dell'impresa stessa e non può pertanto qualificarsi come fattore produttivo, trattandosi di condotta non soltanto autonoma ed esterna rispetto alla normale vita aziendale, “ma antitetica rispetto al

corretto svolgimento di tale attività”. Pretendere, pertanto, che una sanzione costituisca un costo deducibile dal reddito imprenditoriale significherebbe neutralizzare interamente la *ratio* punitiva delle sanzioni pecuniarie, trasformandole in un risparmio d’imposta, cioè in un premio per le imprese che abbiano agito in violazione di norme imperative.

6.3. - Cosa totalmente diversa sono le penalità contrattuali stabilite, *ex art.* 1382 c.c., per le ritardate consegne ai clienti.

Ciò è noto, la clausola penale mira soltanto a determinare preventivamente il risarcimento dei danni in relazione all’ipotesi pattuita, che può consistere nel ritardo o nell’inadempimento (Sez. 2, n. 23706 del 2009). È, dunque, un patto accessorio del contratto con funzione sia di coercizione all’adempimento, sia di predeterminazione della misura del risarcimento in caso d’inadempimento (Sez. 2, n. 6561 del 1991).

La clausola penale, quindi, non ha natura e finalità sanzionatoria o punitiva, ma assolve la funzione di rafforzare il vincolo contrattuale e di liquidare preventivamente la prestazione risarcitoria, tant’è che, se l’ammontare fissato nella clausola penale venga a configurare, secondo l’apprezzamento discrezionale del giudice, un abuso o uno sconfinamento dell’autonomia privata oltre determinati limiti di equilibrio contrattuale, può essere equamente ridotta. Pertanto, si è ritenuto che deve escludersi che la clausola penale possa essere ricondotta all’istituto nord-americano dei “*punitive damages*”, avente una finalità sanzionatoria e punitiva che è incompatibile con un astratto sindacato del giudice sulla sproporzione tra l’importo liquidato e il danno effettivamente subito (Sez. 3, n. 1183 del 2007).

Ciò comporta il superamento di isolati e remoti arresti che attribuivano alla penale anche carattere sanzionatorio e punitivo (Sez. 1, n. 2020 del 1976); il tutto ha rilevanti ricadute sul piano fiscale.

6.4. - Invero, proprio la circostanza che le somme sono dovute in forza di apposita clausola penale inserita nel contratto con la clientela, riconduce, pur sempre, l’erogazione alle pattuite vicende del rapporto, e porta ad escludere, oltretutto, l’interruzione del nesso sinallagmatico, risultando la stessa evoluzione delle vicende contrattuali costituire espressione dinamica della attività d’impresa, le cui conseguenze sono disciplinate preventivamente e consensualmente dalle parti contraenti che, per l’appunto, hanno pure quantificato l’onere economico, in ipotesi, posto a carico del contraente ritardatario.

È appena il caso di ricordare che per legge rilevano, a favore del contribuente, tanto “il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi”, quanto “il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi”.

In conclusione, le penalità previste in contratto per ritardata consegna sono, in tesi generale, deducibili in quanto inerenti all’attività dell’impresa.

6.5. - Né la odierna ricorrente ha invocato un diverso atteggiarsi in concreto delle “penalità per ritardata consegna ai clienti” nei contratti di fornitura della società contribuente, nulla avendo osservato sul punto e avendo comunque omissis, in difetto di autosufficienza, di riportare le relative clausole *ex art.* 1382 c.c., il che rileva negativamente ai fini del pure denunciato vizio motivazionale.

7. - In conclusione, disattesi i mezzi secondo e quarto, la decisione impugnata è affetta dalle violazioni di legge denunciate nei mezzi primo e terzo e va quindi cassata, in relazione ai soli due motivi accolti. Alla pronuncia segue il rinvio della vertenza alla CTR - Lazio, che, in diversa composizione, dovrà procedere a nuovo esame attenendosi ai principi innanzi affermati. La regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità resta riservata al giudice del rinvio. –

Omissis.

(1) In tema di deducibilità della penale contrattuale dal reddito d'impresa

di Irene Pini

ABSTRACT

The sentence in comment analyses the issue related to the deductibility of the paid sums as penalty clause.

The Supreme Court, to answer the question, examines the “principle of inberence” and compares the different natures of penalty clause and administrative sanctions.

The penalty clause, unlike administrative sanctions, hasn't, according to the Supreme Court, a punitive aim; it has instead the purpose of strengthening the contractual link and of liquidating in advance the reparation.

According to the considerations developed concerning the “principle of inberence” and the nature of penalty clause, the Supreme Court rules that the penalty clause paid for the delay in the fulfillment or the breach is deductible since it is inherent to the business income.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Cenni sul principio di inerENZA – 3. La funzione della clausola penale – 4. Clausola penale e sanzioni amministrative: le due diverse nature a confronto – 5. Considerazioni conclusive. L'imputazione a periodo nell'orientamento dell'Amministrazione finanziaria

1. Premessa.

La Corte di Cassazione, con un'articolata sentenza concernente plurimi rilievi attinenti alla determinazione della base imponibile del reddito d'impresa, ha affrontato, tra l'altro, la problematica relativa alla deducibilità delle somme corrisposte in base ad una clausola penale.

I Giudici hanno respinto la tesi dell'Agenzia delle entrate (ricorrente) e affermato la deducibilità di quanto corrisposto a titolo di clausola penale. In specie, con una sentenza ben strutturata ed argomentata, la Suprema Corte individua il punto di partenza del suo ragionamento nel principio di inerENZA, il quale richiede, necessariamente, che tra i componenti negativi del reddito e l'attività dell'impresa debba intercorrere, pena l'indeducibilità dei costi ed oneri, un nesso di causalità o attinenza, escludendosi, quindi, la deducibilità di quei costi che appaiono estranei alle finalità dell'attività svolta dal soggetto passivo. È quindi innegabile come il principio stesso richieda una correlazione che deve sussistere, ai fini della determinazione del reddito, tra i componenti negativi e l'attività d'impresa esercitata.

Dopo aver chiarito quando un costo può ritenersi deducibile, la Corte distingue la penalità contrattuale dalle sanzioni amministrative, per le quali, invero, la giurisprudenza si è espressa nel senso della indeducibilità, in quanto l'illecito non può essere ricondotto ad un'attività inerente all'impresa: esso non costituisce fonte di oneri e la sanzione non può annoverarsi quale fattore produttivo, essendo la reazione dell'ordinamento all'infrazione commessa.

In particolare, è stato sostenuto che la clausola penale non presenta natura e finalità sanzionatoria o punitiva, in quanto persegue i seguenti obiettivi: rafforzare il vincolo contrattuale e liquidare preventivamente la prestazione risarcitoria. A suffragio della propria considerazione, la Suprema Corte ha richiamato la facoltà del giudice di ridurre equamente l'importo della clausola penale, qualora si venga a configurare un abuso o sconfinamento dell'autonomia privata oltre specifici limiti di equilibrio contrattuale.

Ne consegue che l'eventuale ipotesi di inadempimento, giusta la quale detto rimedio diviene operante, lungi dal costituire elemento esterno all'attività d'impresa è, invece, sintomatico delle circostanze di fatto nelle quali tale attività viene a svolgersi, anche attraverso le difficoltà, più o meno transitorie, nelle quali l'imprenditore può trovarsi. Pertanto, le penalità versate in funzione di ristoro per il ritardo nella consegna di beni e servizi contemplate dal contratto intercorso tra le parti rappresentano una spesa inerente all'attività dell'impresa e, di conseguenza, per definizione deducibile dal reddito.

2. Cenni sul principio di inerenza.

Per giustificare la deducibilità della clausola penale dal reddito d'impresa, è opportuno ripercorrere brevemente il ragionamento svolto dalla Corte elaborando alcune considerazioni generali, senza pretese di esaustività, sul concetto di inerenza.

Occorre preliminarmente indirizzare l'analisi verso la portata contenutistica di tale principio collocandolo nella sistematica propria dell'imposizione sul reddito, nonché verso la sua funzione nell'assetto della fiscalità d'impresa.

La norma da cui discende la vigenza attuale del principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa viene generalmente individuata nel comma 5 dell'art. 109 (*ex art. 75*) *tuir*, il quale stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se ed in quanto si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa.

Tale norma, secondo parte della dottrina²⁴², in realtà disciplina una ipotesi più ristretta²⁴³ rispetto al tema dell'inerenza, in quanto è diretta a prevenire un effetto di indebita estensione della portata di norme di agevolazione tributaria, condizionando la deducibilità dei componenti negativi alla riferibilità degli stessi ad attività o beni produttivi di proventi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa.

Nella sostanza, si ritiene che il legislatore tributario abbia preferito delineare un profilo di inerenza alquanto elastico²⁴⁴ che renda possibili giustificazioni interpretative affidate alla prassi e per un certo verso estemporanee²⁴⁵.

L'inerenza esprime il nesso funzionale che lega il costo alla vita dell'impresa; se un costo non è sostenuto in funzione della produzione dei ricavi, esso non è deducibile; in altri termini, non è un *prius* del reddito, non è un elemento che serve a produrlo, ma un *posterius*, una forma di impiego del reddito prodotto²⁴⁶. La costruzione del principio in parola è di conseguenza basata, come già accennato, su parametri oggettivi, riferiti cioè alle singole fattispecie rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile: i componenti negativi devono avere un nesso di causalità con l'esercizio dell'impresa nel senso che deve trattarsi di costi che non sarebbero stati sostenuti se l'impresa non fosse esistita.

Come la stessa Corte ha avuto modo di precisare in numerosi occasioni, richiamando la disposizione di cui all'art. 109, comma 5 tuir, l'inerenza richiede soltanto la riferibilità degli oneri all'impresa. In particolare, configura una relazione tra due concetti, la spesa e l'impresa, che implica un accostamento concettuale tra due circostanze per cui il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e

²⁴² Le diverse posizioni sono riportate in O. NOCERINO, *Il problema dell'individuazione di un principio generale (inespresso) di inerenza*, in *Rass. Trib.*, I, 1995, 908; L. ROSA, *Il principio di inerenza*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa*, a cura di G. TABET, Padova, 1997, 139; G. TINELLI, *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2002, 448 ss.; G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, a cura di F. TESAURO, II, Torino, 1994, 557.

²⁴³ La ristrettezza di tale norma può affermarsi anche alla luce del recente orientamento giurisprudenziale, che sarà brevemente analizzato nel presente paragrafo, secondo il quale, accanto ad un profilo oggettivo di inerenza, deve sussistere, per la deduzione di un costo, anche l'inerenza soggettiva, profilo che non pare essere disciplinato dall'art. 109, comma 5, tuir.

²⁴⁴ Cfr. G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1995, 557. L'Autore afferma che quella dell'inerenza è una "norma senza disposizione". Ciò sarebbe, secondo l'Autore, conseguenza di una precisa volontà del legislatore di evitare l'enunciazione di una nozione che condurrebbe, da una parte, ad una banalizzazione della fattispecie e, dall'altra, non consentirebbe di risolvere alla "fonte" i dubbi circa la deducibilità o meno di determinate componenti negative di reddito.

²⁴⁵ Cfr. M. PROCOPIO, *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 2009, 2.

²⁴⁶ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2008, 137.

diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili²⁴⁷.

La funzione dell'inerenza è, insomma, quella di evitare che il soggetto passivo possa dedurre, quali componenti negativi, costi ed oneri di carattere personale o, comunque, estranei all'attività esercitata.

Per completezza espositiva, si deve segnalare che accanto al profilo oggettivo, come sopra delineato, del principio di inerenza, è andato formandosi un orientamento giurisprudenziale che fa leva su una connotazione soggettiva del principio stesso e che presenta peraltro questioni di indubbia problematicità.

Per sommi capi, si ricorda che, di recente, la giurisprudenza di legittimità²⁴⁸, affrontando casi concernenti l'imposta indiretta dell'Iva nelle operazioni soggettivamente inesistenti, ha elaborato il principio secondo il quale non è più sufficiente la mera inerenza oggettiva tra costo e l'attività d'impresa, ma è richiesta anche la presenza di un'inerenza soggettiva, ovverosia la non consapevolezza da parte del soggetto utilizzatore delle fatture, che le stesse siano emesse da un soggetto diverso dall'oggettivo prestatore, circostanza che deve essere debitamente provata dal committente-cessionario²⁴⁹.

²⁴⁷ Cfr. Cass., 30 luglio 2007, n. 16826, in *Rass. Trib.*, 6/2007, 1796 ss., con nota di G. ZIZZO, *Inerenza ai ricavi o all'attività? Nuovi spunti su una vecchia questione*, Cass., 19 novembre 2007, n. 23863, in *Il Fisco*, 44/2007, 6432 ss.; Cass., 21 gennaio 2009, n. 1465, in banca dati *fisconline*.

²⁴⁸ Cfr. Cass., 24 luglio 2009, n. 17377, in banca dati *DeJure*; Cass., 11 aprile 2011, n. 8211, in banca dati *DeJure*.

²⁴⁹ Cfr. R. ARTINA, *L'indeducibilità dei costi relativi a fatture per operazioni inesistenti*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 8/2011, 26 ss.

Questa metamorfosi²⁵⁰ del principio di inerenza deriva dall'intenzione della Cassazione di impedire che il soggetto, che ha posto in essere l'operazione soggettivamente inesistente, possa avvantaggiarsi, deducendoli, dei costi²⁵¹ afferenti appunto a tale operazione che la legge configura come reato (art. 2, d.lgs. 74/2000)²⁵². In definitiva, secondo questo innovativo orientamento giurisprudenziale, la deducibilità dei costi non sarebbe più subordinata esclusivamente alla sussistenza dell'“inerenza oggettiva” di tali spese all'attività compiuta (così come normativamente sancito dall'art. 109 tuir); sarebbe altresì necessario, in particolare per quanto concerne le operazioni soggettivamente inesistenti, verificare la sussistenza anche dell'inerenza soggettiva, ossia della non consapevolezza, per il contribuente

²⁵⁰ Tale orientamento giurisprudenziale si pone in contrasto con quello (cfr. Cass., 8 settembre 2006, n. 19353, in *Riv. giur. Trib.*, 45/2006, 3574 ss., con commento di C. PINO, *Possibile dedurre i costi anche in presenza di fatture false se le operazioni sono reali*; Cass., Sez. trib., 29 aprile 2011, n. 9537, in *fisconline*, con commento di D. AVORIO e B. SANTACROCE, *Ribadita la deducibilità dei costi documentati da fatture soggettivamente inesistenti*, in *Corr. Trib.*, 28/2011, 2258 ss.), secondo il quale, al fine del riconoscimento della legittimità della deduzione di un costo, occorre solamente verificare che le operazioni siano state realmente eseguite. Cfr. Cass., 19 gennaio 2010, n. 735, in *fisconline*, con commento di M. DAMIANI, *Operazioni vere e fatture false: la deducibilità dei costi*, in *Corr. Trib.*, 13/2010, 1025 ss. La Corte, nella suddetta sentenza, afferma che l'inesistenza (soggettiva) dell'operazione non esclude la deducibilità dei costi per l'acquisto da un soggetto diverso da quello indicato in fattura, ma il loro riconoscimento è soggetto all'onere probatorio a carico della parte che lo invoca, da fondare su elementi certi e precisi, come richiede l'art. 109 tuir. Non è, quindi, la natura dell'operazione soggettivamente inesistente a determinare l'indeducibilità del costo, secondo i principi espressi dalla Cassazione, quanto l'inaffidabilità dell'impianto contabile e della documentazione dell'operazione, costituita da fattura, emessa da soggetto che non è parte del rapporto economico. Grava, pertanto, sul soggetto acquirente dare idonea prova della corretta quantificazione del costo mediante altri elementi, dotati dei requisiti di certezza e precisione (tali, ad es., possono essere i contratti o altra documentazione, come commissioni, lettere di conferma ecc., intercorsi con l'effettivo fornitore, da cui risulti l'ammontare del prezzo pattuito o documenti di consegna e trasporto, che trovino poi coerenza con i mezzi di pagamento). Le apparenze contabili, non affidabili, vengono in sostanza superate non solamente a scapito del contribuente ma anche a suo favore, se è possibile accertare *aliunde* i veri elementi soggettivi ed oggettivi dell'operazione, in conformità alla norma (art. 109 tuir) che prevede che siano certi e precisi anche se non risultanti dalle scritture contabili.

²⁵¹ La giurisprudenza di merito ha affermato che: “Una volta che sia accertato che la fattura non rappresenta una reale operazione intervenuta tra l'apparente fornitore e l'apparente cliente, essa non può per definizione costituire prova del fatto che dà origine alla deduzione: un documento falso non può costituire una prova della circostanza falsamente rappresentata. Inoltre, la deduzione dei costi non sarebbe consentita perché vietata da espressa disposizione di legge: il comma 4-bis dell'art. 14 della legge n. 537/1993. Questa norma prevede, in effetti, che nella determinazione dei redditi non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti” (Commissione tributaria provinciale di Ravenna, Sez. I, 10 dicembre 2008, n. 112, in *Dial. Trib.*, 7/2009, 641 ss., con commento di A. MARCHESELLI, *Indeducibilità dei costi illeciti: una norma incostituzionale dagli esiti paradossali*, il quale osserva che l'intenzione del legislatore è limitare la deduzione di costi inerenti, per finalità *lato sensu punitive*: escludere dalla deduzione attività che lo stesso ordinamento disapprova. Se così è, sorge, secondo l'Autore, il dubbio che sussista un contrasto con i principi costituzionali che disciplinano il fenomeno tributario e, in particolare il principio di capacità contributiva. Sottoporre a imposizione un provento lordo è soluzione evidentemente contraria all'art. 53 Cost., posto che implica l'imposizione di una ricchezza in tutto o in parte inesistente.

²⁵² Cfr. A. LOSAVIO, *Operazioni soggettivamente inesistenti ed inerenza soggettiva: la Cassazione ribadisce la propria giurisprudenza del disvalore*, in *Riv. giur. Trib.*, 5/2010, 432 ss.

che vuole dedurre il costo, di essere stato parte di un'attività fraudolenta svolta a monte da altri a sua insaputa.

3. *La funzione della clausola penale.*

Dopo aver brevemente e senza pretese di esaustività delineato alcuni tratti salienti del principio di inerenza, occorre domandarsi se la penalità contrattuale versata dall'impresa per il ritardo o l'inadempimento possa essere considerata un costo inerente al reddito d'impresa e pertanto deducibile. La Cassazione, al fine di fornire una risposta al quesito, ritiene indispensabile analizzare la funzione dell'istituto²⁵³, sulla quale occorre pertanto soffermarsi, inserendo così un ulteriore tassello nel ragionamento della Corte.

La clausola penale, disciplinata dagli artt. 1382 c.c. e ss., consiste in una pattuizione mediante la quale debitore e creditore convengono, che in caso di inadempimento o ritardo, uno dei contraenti è tenuto ad una determinata prestazione, con l'effetto di limitare il risarcimento alla prestazione promossa, salvo che sia stata convenuta la risarcibilità del danno ulteriore. La parte inadempiente è tenuta a pagare la penale solo se l'inadempimento o il ritardo nell'adempimento è dovuto ad un fatto ad essa imputabile e a prescindere dalla sua importanza; nulla è dovuto, invece, se tale inadempimento dipende da forza maggiore o caso fortuito. Si deve inoltre affermare che, secondo l'opinione prevalente, l'operatività della penale scatta automaticamente, nel senso cioè che il solo fatto dell'inadempimento farebbe sorgere immediatamente il diritto al risarcimento in capo alla controparte, senza che si renda necessaria la costituzione in mora del debitore²⁵⁴ e, dunque, senza un'espressa dichiarazione del creditore idonea a rendere nota alla parte inadempiente la volontà di avvalersi della clausola inserita nel contratto *ex art.* 1382 c.c.

La clausola in questione implica la quantificazione preventiva del danno conseguente all'inadempimento e produce un effetto tipico: "la penale è dovuta indipendentemente dalla prova del danno" (art. 1382, comma 2, c.c.).

²⁵³ Cfr. F. AGNINO, *Clausola penale e tutela del consumatore*, Milano, 2009, 31 ss.; L. BOZZI, *La clausola penale tra risarcimento e sanzione: lineamenti funzionali e limiti dell'autonomia privata*, in *Europa e diritto privato*, 2005, 1087 ss.; M. DE LUCA, *La clausola penale*, Milano, 1998, 25 ss.; S. MAZZARESE, *Clausola penale, artt. 1382-1384*, in *Il codice civile. Commentario*, Milano, 1999, 150 ss.; F. MOLFESE, *La clausola penale*, in *Giur. It.*, 2/2008, 513 ss.; G. PERLINGIERI, *Codice Civile Annotato con la dottrina e giurisprudenza*, Tomo IV, Napoli, 2010, 873 ss.

²⁵⁴ Cfr. Cass., Sez. I, 24 settembre 1999, n. 10511, in banca dati *DeJure*. La Corte si è occupata della questione concernente la determinazione del momento di decorrenza degli effetti della penale (dal momento dell'inadempimento ovvero da quello della eventuale costituzione in mora). Il Collegio Giudicante ha risolto il problema nel senso che la costituzione in mora non è necessaria e che, di conseguenza, gli effetti della penale decorrono dall'inadempimento.

Le due teorie principali elaborate da dottrina e giurisprudenza, al fine di individuare la funzione della clausola penale, sono la teoria della funzione risarcitoria e la teoria della funzione sanzionatoria.

Secondo l'orientamento maggioritario²⁵⁵, la clausola penale ha funzione risarcitoria, cioè volta alla determinazione di una liquidazione preventiva e forfettaria del danno derivante dall'inadempimento o dal ritardo. Per funzione risarcitoria si intende la corrispondenza sostanziale della penale con ragioni creditorie di reintegrazione patrimoniale che restano affidate all'autonomia privata e che sono avulse dal consueto onere probatorio della quantificazione dei danni²⁵⁶.

Tale concezione, nel segno di continuità con il codice del 1865 (che all'art. 1212 faceva riferimento alla penale come compensazione dei danni che soffre il creditore), è avvalorata dalla lettura della Relazione al codice civile, che richiama proprio, per l'esegesi dell'art. 1382 c.c., la funzione di liquidare il danno subito dal creditore a causa dell'inadempimento o del ritardo. La giurisprudenza, che accoglie tale teoria²⁵⁷, utilizza un argomento logico: la penale si deve pagare anche se l'inadempimento è incolpevole e, quindi, anche quando non c'è nulla da sanzionare²⁵⁸.

La teoria sanzionatoria, o afflittiva, nega invece che la clausola penale abbia funzione risarcitoria e le attribuisce, invece, lo scopo immanente di precostituire una vera e propria sanzione²⁵⁹, o, più decisamente, una vera e propria pena²⁶⁰ per l'inosservanza del comportamento dovuto. Entro tale orientamento, infatti, si profila la riconducibilità della clausola penale alle cd. pene private. L'interpretazione della funzione della penale come sanzione trova la sua genesi nella riflessione secondo la quale, a volte, le parti stabiliscono

²⁵⁵ Cfr. F. GERBO, *Clausola penale e danno*, in *Riv. dir. civ.*, 1983, II, 207 ss.; F. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, III, Milano, 1959, 584; R. SCOGNAMIGLIO, *I contratti*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da GROSSO, SANTORO e PASSARELLI, Milano, 1961, 146.

²⁵⁶ Cfr. A. DE CUPIS, *Il danno. Teoria generale della responsabilità civile*, III, Milano, 1979, 523 ss.

²⁵⁷ Cfr. Cass., 20 luglio 1984, n. 5305, in *Foro It. Rep.*, 1984, voce *Contratto in genere*, n. 185; Cass., 17 ottobre 1985, n. 5122, in *Foro It. Rep.*, voce *Contratto in genere*, n. 193; Cass., 10 giugno 1991, n. 6561, in banca dati *DeJure*; Cass., 10 luglio 1996, n. 6298, in *Mass. Giust. Civ.*, 7/1996, 970 ss.; Cass., Sez. III, 26 giugno 2002, n. 9295, in banca dati *DeJure*; Cass., Sez. II, 4 marzo 2005, n. 4779, in banca dati *DeJure*; Cass., 9 novembre 2009, n. 23706, in banca dati *DeJure*.

²⁵⁸ Cfr. Cass., 21 giugno 1995, n. 6976, in *Giur. It.*, 1996, II, 488 ss.

²⁵⁹ Cfr. A. CATAUDELLA, *I contratti*, Torino, 1994, 75.

²⁶⁰ Cfr. MAGAZZU', *Clausola penale*, in *Enc. Dir.*, VII, Milano, 1960, 189; A. MARINI, *La clausola penale*, Napoli, 1984, 5 ss.; M. TRIMARCHI, *La clausola penale*, Milano, 1954, 68.

una clausola penale per il caso in cui l'inadempimento di un obbligo contrattuale di per sé sia incapace di provocare un danno patrimoniale²⁶¹.

Con tale impostazione concordano quegli Autori secondo i quali “la funzione della clausola penale è prevalentemente sanzionatoria e non risarcitoria, in quanto il suo ammontare non è correlato all'ammontare del danno e l'obbligo di corrisponderla, prescinde, addirittura, dalla stessa esistenza di un danno”²⁶².

Vi è poi chi intravede nella penale una pluralità di funzioni, precludendo l'individuazione di qualsivoglia funzione tipica²⁶³. Le parti, secondo questa teoria, potranno apporre ad un contratto la clausola penale per: a) creare convenzionalmente una sanzione altrimenti non garantita dall'ordinamento; b) indurre il debitore ad adempiere, prevedendo un risarcimento del danno in misura superiore al danno prevedibile; c) limitare forfettariamente il risarcimento ad una somma prestabilita; d) evitare controversie sulla misura del danno o, comunque, su una parte di esso.

La funzione della clausola penale sarebbe pertanto configurabile come una variante dell'obiettivo economico che i contraenti intenderanno perseguire durante le negoziazioni del contratto. Il fondamento giuridico di tale tesi viene infatti individuato nella autonomia contrattuale di cui le parti possono godere in piena libertà durante le trattative.

La sentenza in commento, escludendo la natura e la finalità sanzionatoria o punitiva della clausola penale, accoglie pienamente la teoria risarcitoria, richiamando a suffragio la giurisprudenza della sezione civile della Corte stessa che definisce chiaramente la clausola penale come un patto accessorio del contratto²⁶⁴, con funzione sia di coercizione

²⁶¹ Cfr. F. GALGANO, *Degli effetti del contratto, sub. Artt. 1372-1386*, in *Commentario al codice civile*, a cura di SCIALOJA e BRANCA, Bologna – Roma, 1993, 166.

²⁶² Cfr. A. CATAUDELLA, *op. cit.*, 75; M. TRIMARCHI, *op. cit.*, 68.

²⁶³ Cfr. G. DE NOVA e R. SACCO, *Obbligazioni e contratti*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. RESCIGNO, X, Torino, 2002, 160 ss.; G. GORLA, *Il contratto. Problemi fondamentali trattati con il metodo comparativo e casistica. Lineamenti generali*, I, Milano, 1955, 240 ss.

²⁶⁴ Si deve rilevare che anche la natura, oltre alla funzione, della clausola penale è stata oggetto di dibattito. Si è discusso, infatti, se la clausola penale abbia natura accessoria o autonoma rispetto al contratto. L'orientamento maggioritario definisce la natura della penale come accessoria. Detta clausola è un patto privo di una propria autonomia, che segue le sorti dell'obbligazione cui è collegata, con la funzione di predeterminare l'ammontare del danno per il caso di inadempimento o di ritardo. La penale rappresenta, quindi, uno degli elementi accidentali del contratto ad essa presupposto ed è destinata a completare il regolamento negoziale di cui fa parte. Dall'accessorietà discende che l'invalidità dell'accordo principale travolge anche la clausola ed i suoi effetti, mentre non necessariamente l'invalidità di questa compromette il contratto principale. Cfr. Cass., 6 novembre 1998, n. 11204, in *Foro It.*, Rep., 1998, voce *Contratto in genere*, col. 419; Cass., Sez. II, 15 febbraio 2005, n. 2209, in banca dati *DeJure*; Cass., 26 settembre 2005, n. 18779, in banca dati *DeJure*.

all'adempimento che di predeterminazione della misura del risarcimento in caso di inadempimento²⁶⁵.

I Supremi Giudici, al fine di argomentare la propria posizione interpretativa, richiamano la facoltà del giudice di ridurre equamente, secondo il proprio prudente apprezzamento, l'importo della clausola penale, inserita di comune accordo dalle parti nel contratto, qualora si venga a configurare un abuso o sconfinamento dell'autonomia privata oltre specifici limiti di equilibrio contrattuale.

Il potere attribuito all'organo giudicante esprime sia il principio dell'intangibilità contrattuale e dell'autonomia negoziale delle parti che la piena attuazione del principio dell'equità, secondo cui la riduzione della penale manifestamente eccessiva funge da correttivo dell'equilibrio contrattuale. In altre parole, la *ratio* sottesa è da rintracciare nel tentativo di perseguire superiori interessi dell'ordinamento (bisognevole di difesa oltre all'autonomia contrattuale delle parti), da individuarsi nello sforzo di evitare che posizioni soggettive meritevoli di tutela siano compromesse. Un simile intervento del giudice di merito può essere giustificato solo se alla penale si attribuisce finalità risarcitoria, in quanto se la funzione di detta clausola venisse ricondotta alla teoria sanzionatoria non potrebbe certo essere configurabile l'intervento dell'organo giudicante sulla sproporzione tra l'importo liquidato e il danno effettivamente subito.

²⁶⁵ Cfr. Cass., 10 giugno 1991, n. 6561 in banca dati *DeJure*; Cass., 19 gennaio 2007, n. 1183, in banca dati *Il Foro It.*; Cass., 9 novembre 2009, n. 23706, in banca dati *DeJure*. In particolare afferma la Suprema Corte nel 2007: "La clausola penale non ha natura e finalità sanzionatoria o punitiva. Essa assolve la funzione di rafforzare il vincolo contrattuale e di liquidare preventivamente la prestazione risarcitoria, tant'è che se l'ammontare fissato venga a configurare, secondo l'apprezzamento discrezionale del giudice, un abuso o sconfinamento dell'autonomia privata oltre determinati limiti di equilibrio contrattuale, può essere equamente ridotta. Quindi, se la somma prevista a titolo di penale è dovuta indipendentemente dalla prova del danno subito e da una rigida correlazione con la sua entità, è in ogni caso da escludere che la clausola di cui all'art. 1382 c.c. possa essere ricondotta all'istituto dei *punitive damages* proprio del diritto nordamericano, istituto che non solo si collega, appunto per la sua funzione, alla condotta dell'autore dell'illecito e non al tipo di lesione del danneggiato, ma si caratterizza per un'ingiustificata sproporzione tra l'importo liquidato e il danno effettivamente subito". Si segnala che con l'espressione "*punitive damages*", in brevissima sintesi, si suole fare riferimento ad una categoria di danni propria dell'esperienza nordamericana a diretto vantaggio del danneggiato. Essi si aggiungono alla somma di denaro che tradizionalmente svolge una funzione di riparazione, in quanto si configurano quale condanna esemplare e afflittiva, che supera il danno realmente subito dal danneggiante. Oltre a determinare, se del caso, conseguenze penali, i fatti illeciti determinano la reazione dell'ordinamento, il quale, nell'apprestare questo rimedio, considera e valuta unicamente la posizione del danneggiato, attuando in tal modo una funzione non riparatoria, bensì deterrente. Spunti dottrinali in materia di *punitive damages* possono essere ricercati in G. PONZANELLI, *I punitive damages nell'esperienza nordamericana*, in *Riv. dir. civ.*, 1983, I, 435 ss.; A. SARAVALLE, *I punitive damages nelle sentenze delle corti europee e dei tribunali arbitrali*, in *Riv. dir. int. priv. e proc.*, 1993, 867 ss.; P. SIRENA, *Il risarcimento dei danni c.d. punitivi e la restituzione dell'arricchimento senza causa*, in *Riv. dir. civ.*, 2006, I, 531 ss.

Alla luce delle considerazioni svolte concernenti il principio di inerenza e la funzione risarcitoria della clausola penale, possiamo affermare, rispondendo al quesito iniziale, che la penalità versata per il ritardo o l'inadempimento è deducibile, in quanto inerente al reddito d'impresa.

Ritenuto che la clausola penale, come già detto, consiste in una prestazione pecuniaria dovuta dall'impresa a causa del ritardo o della mancata esecuzione di un fatto espressamente previsto dalle disposizioni contrattuali e che, nell'ambito dell'attività imprenditoriale, deve considerarsi deducibile quel componente negativo di reddito che l'impresa abbia sostenuto con il dichiarato intento di pervenire al più elevato utile possibile, è quindi evidente che la deducibilità della clausola penale è compatibile con la natura risarcitoria, caratterizzandosi per il fine di reintegrare il patrimonio del soggetto danneggiato dall'inadempimento contrattuale dell'impresa.

4. *Clausola penale e sanzioni amministrative: le due diverse nature a confronto.*

Come già rilevato, la Suprema Corte sancisce a chiare lettere che la clausola penale prevista in contratto per ritardata consegna, avendo funzione risarcitoria, è deducibile, in quanto inerente all'attività dell'impresa. Al fine di articolare in maniera esaustiva tale principio di diritto, i Giudici di legittimità prendono in esame, confrontandole con la clausola penale, le sanzioni pecuniarie irrogate per punire comportamenti illeciti del contribuente.

In particolare, la sentenza in commento ritiene che le suddette sanzioni, tra le quali annovera le infrazioni stradali, le sanzioni antitrust, le sanzioni per condono edilizio, si distinguano dalla clausola penale, in quanto le prime non sono deducibili, mancando una correlazione tra costo e reddito d'impresa. Anche in questo caso si giunge alla conclusione della non inerenza del costo, analizzando la funzione propria di tali istituti.

L'impronta caratteristica della sanzione deve cogliersi nella funzione primariamente e fondamentalmente afflittiva²⁶⁶ che la stessa esplica nei confronti del trasgressore. L'elemento qualificante della sanzione deve dunque essere individuato non soltanto nell'aspetto

²⁶⁶ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 187 ss., il quale osserva che, anche in materia di sanzioni nel diritto tributario, si devono distinguere le sanzioni amministrative punitive dalle sanzioni civili: le prime, di natura analoga alle sanzioni criminali, hanno carattere afflittivo ed implicano un giudizio di disvalore etico-sociale nei confronti di coloro cui vengono applicate; le seconde, avendo la funzione di restaurare l'equilibrio patrimoniale turbato dalla inosservanza della norma, hanno carattere riparatorio ed agiscono sul piano puramente patrimoniale. Secondo l'Autore, infatti, la sanzione risarcitoria mira ad eliminare le conseguenze dannose dell'illecito attraverso il riequilibrio patrimoniale, mentre la sanzione afflittiva, prescindendo dall'attualità e concretezza del danno, mira ad impedire (prevenire) la commissione dell'illecito.

contenutistico, ma in quello specificamente finalistico del fenomeno. A differenza delle altre misure repressive, la sanzione è essenzialmente rivolta a colpire il responsabile dell'illecito attraverso la comminatoria di un male che esula dalla soddisfazione diretta dell'interesse del soggetto pubblico o privato specificamente pregiudicato²⁶⁷.

È dunque evidente che la ineducibilità della sanzione derivi dalla natura giuridica della stessa, giacché, qualunque ne sia la causa generatrice, è finalizzata a punire un comportamento non aderente all'osservanza di una disposizione imperativa da parte dell'autore, rappresentando lo strumento attraverso il quale viene garantita l'imperatività della norma giuridica evitando, quindi, che si realizzi un comportamento vietato. È pertanto fuori dubbio che se la sanzione fosse ammessa in deduzione dal reddito dell'impresa, il fine che essa persegue risulterebbe vanificato, dal momento che il relativo recupero fiscale verrebbe riversato a carico della collettività.

Tali concetti sono stati concretamente applicati, di recente, dalla giurisprudenza di legittimità²⁶⁸, richiamata dalla sentenza in commento, per quanto concerne, in particolare, le sanzioni irrogate dagli organismi garanti della concorrenza e del mercato²⁶⁹.

La Corte di Cassazione ha affermato infatti che le sanzioni antitrust, essendo conseguenti alla violazione di divieti normativi, non derivano da attività connesse al corretto esercizio di impresa e non possono, quindi, essere qualificate come fattori produttivi del reddito di esercizio; attribuire alle stesse la qualifica di costo deducibile significherebbe svilirne la natura punitiva²⁷⁰, trasformandole in un risparmio di imposta e quindi in un "premio" per le

²⁶⁷ Cfr. M. PROCOPIO, *op. cit.*, 190.

²⁶⁸ Cfr. Cass., Sez. V, 29 maggio 2000, n. 7071, in banca dati *fisconline*; Cass., Sez. V, 3 marzo 2010, n. 5050, in banca dati *fisconline*; Cass., Sez. V, 11 aprile 2011, n. 8135, in banca dati *fisconline*. Uniche voci contrarie si sono registrate nella giurisprudenza di merito: cfr. Comm. trib. reg. Genova, Sez. V, 2 maggio 2001, n. 34, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, II, 522, con nota di G. L. QUEIROLI, *La deducibilità delle sanzioni antitrust dal reddito d'impresa*; Comm. trib. prov. Matera, Sez. II, 4 ottobre 2001, n. 437, in *Rass. Trib.*, 6/2001, 1742, con nota di R. LUPI, *Inerenza e sanzioni antitrust*; Comm. trib. prov. Milano, 7 novembre 2006, n. 84, in *Dial. trib.*, 2007, 718, con commento di A. VIGNOLI.

²⁶⁹ In dottrina, cfr. P. CORSO, *Veramente non deducibili le sanzioni da illecito irrogate al contribuente?*, in *Corr. Trib.*, 30/2001, 2221 ss.; R. LUPI, *Sulla deducibilità fiscale delle somme pagate per violazioni della normativa antitrust*, in *Riv. dir. Trib.*, 2001, I, 223 ss.; A. SPOTO, *La deducibilità delle sanzioni cd. antitrust nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. Trib.*, 2001, I, 567 ss.; G. ZIZZO, *Condotte illecite e formazione della materia imponibile: il caso delle sanzioni antitrust*, in *Rass. Trib.*, 2/2010, 528 ss.

²⁷⁰ Cfr. A. VIGNOLI e R. LUPI, *Deducibilità delle sanzioni, tassazione attraverso le aziende ed etica degli affari*, in *Dial. Trib.*, 6/2010, 618 ss., secondo i quali considerare ineducibile la sanzione per «rafforzare» la reazione dell'ordinamento al comportamento antiggiuridico posto in essere dal contribuente oppure ancora per evitare di attenuare la portata punitiva della sanzione comporterebbe, paradossalmente, non solo l'applicazione della sanzione specificamente prevista per punire il comportamento antiggiuridico, ma, in aggiunta, anche la tassazione di un reddito inesistente, perché assorbito dalla sanzione. Gli Autori ritengono, pertanto, che in assenza di una esplicita regolamentazione normativa della questione (nel tuir manca una norma che disciplini il trattamento fiscale delle somme versate a titolo di sanzione), l'unica chiave di lettura del fenomeno deve

imprese che abbiano agito in violazione delle norme antitrust²⁷¹. In particolare, la Corte ha stabilito che la sanzione antitrust, sebbene sia percentualmente commisurata al volume dei ricavi aziendali, non è collegata strettamente al reddito del periodo d'imposta in cui la violazione è stata commessa e neppure ad uno precedente. Il riferimento dell'art. 15, comma 1, l. 287/1990 ad una determinata quota di ricavi dell'anno precedente, rispetto a quello della violazione, costituisce soltanto un parametro per quantificare la misura della sanzione. Quest'ultima, infatti, non andrebbe ad incidere su un incremento di reddito, che potrebbe non esservi stato, avendo, invece, una funzione afflittiva e deflattiva, quale deterrente di futuri possibili analoghi illeciti.

In generale, possiamo affermare che la sentenza in commento, conformandosi alla giurisprudenza di legittimità sopraccitata, individua la *ratio* della indeducibilità delle sanzioni irrogate per punire comportamenti illeciti del contribuente nella considerazione che l'illecito spezza il nesso d'inerenza, atteso che il costo non nasce più nell'impresa, ma in un atto o fatto, anti-giuridico, che per propria natura si pone al di fuori della sfera aziendale.

I suddetti principi della giurisprudenza di legittimità non sono, tuttavia, applicabili con riferimento alla penale contrattuale stabilita dalle parti, in quanto di diversa natura. La Suprema Corte, nella sentenza in rassegna, osserva infatti che non può confondersi la natura

ravvisarsi nell'applicazione del principio di inerenza all'attività dell'impresa, di cui all'art. 109 tuir, principio cardine per la valutazione della deducibilità dei costi e quindi anche delle sanzioni che sul piano economico rappresentano, così come i costi, un impoverimento del soggetto erogante, che ne è colpito.

²⁷¹ Per completezza espositiva, si deve dare atto che parte della dottrina si pone in netto contrasto con l'orientamento giurisprudenziale maggioritario della indeducibilità dal reddito d'impresa delle sanzioni antitrust. In particolare, secondo M. BEGHIN, *La deducibilità delle sanzioni antitrust nella prospettiva della corretta misurazione del reddito d'impresa*, in *Riv. giur. Trib.*, 6/2011, 522 ss., non è convincente l'idea secondo la quale la deducibilità delle sanzioni antitrust genererebbe un depotenziamento della funzione afflittiva assegnata dall'ordinamento. Tale ragionamento condurrebbe, secondo l'Autore, a risultati insoddisfacenti dal punto di vista dell'inerenza, poiché trascura che il componente in questione è generato da operazioni facenti parte del programma imprenditoriale. Si veda inoltre V. FICARI, *L'inerenza delle sanzioni antitrust e la loro consequenzialità inversa rispetto ai ricavi imponibili*, in *Boll. Trib.*, 12/2010, 1005 ss.; M. PROCOPIO, *Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza*, cit., 435 ss.; ID., *Le sanzioni antitrust al vaglio della Corte di Cassazione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 3/2010, 559 ss. L'Autore, in particolare, non condivide l'impostazione giuridica elaborata dalla Corte di legittimità nella sentenza n. 5050/2010. Sul piano della "struttura" giuridica, secondo l'Autore, le sanzioni antitrust hanno natura amministrativa e sono caratterizzate dalla c.d. responsabilità oggettiva in quanto il soggetto colpito non è la persona fisica agente dell'illecito, ma l'impresa. In tali sanzioni sembra difficile riscontrare una funzione afflittiva, e ciò in considerazione della genericità degli obblighi imposti dalla l. 287 del 1990 nei confronti delle imprese: tali sanzioni assumono, più in particolare, natura risarcitoria. L'Autore conclude ritenendo che le sanzioni antitrust, contrariamente a quanto affermato sia dall'Amministrazione finanziaria (cfr. circolare 17 maggio 2000, n. 98/E; risoluzione 12 giugno 2001, n. 89/E, in banca dati *fisconline*) che dalla stessa Cassazione con la sentenza n. 5050 del 2010, non abbiano natura afflittiva e siano pertanto deducibili. Di opinione contraria è S. SARUBBI, *Sanzioni antitrust: costi deducibili o non inerenti?*, in *Azienda e Fisco*, 10/2011, 13, il quale constata che è consolidato l'orientamento della Corte di Cassazione circa la natura afflittiva e punitiva delle sanzioni antitrust che ne escluderebbe pertanto l'inerenza all'attività d'impresa e non ne consentirebbe la deducibilità dal reddito imponibile.

sanzionatoria delle conseguenze ad un comportamento illecito con la fattispecie della clausola penale²⁷², in quanto si versa in tema di effetti risarcitori di un inadempimento legato ad un regolamento negoziale *inter partes*, parziale nel senso del ritardo, totale nel senso della mancata esecuzione della prestazione.

Ne consegue che la penalità, versata in funzione di ristoro per il ritardo nella consegna di beni o servizi o inadempimento della prestazione contemplata dal contratto intercorso fra le parti, rappresenta una spesa inerente all'attività dell'impresa e, pertanto, per definizione deducibile dal reddito d'impresa.

5. *Considerazioni conclusive. L'imputazione a periodo nell'orientamento dell'Amministrazione finanziaria.*

La Suprema Corte conclude il suo ragionamento affermando che la penalità costituisce una sopravvenienza passiva²⁷³ deducibile in sede di determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 101, comma 4, tuir. Tale passaggio finale pare tuttavia sbrigativo, in quanto non risulta affrontata la questione concernente l'individuazione del periodo di imposta di deducibilità della penale che un'impresa è tenuta a corrispondere in seguito alla violazione degli obblighi contrattuali pattuiti.

Occorre pertanto soffermarsi brevemente sulla questione dell'individuazione del corretto periodo di imposta per la deduzione del danno liquidato a fronte della clausola penale,

²⁷² Cfr. L. DEL FEDERICO, *La tipologia delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Corr. Trib.*, 9/2002, 820 ss. L'Autore, analizzando, tra l'altro, l'istituto della penale per mancato o tardivo versamento all'Erario, ne esamina la natura ponendola a confronto con quella della clausola penale *ex art.* 1382 c.c. Egli critica l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass., Sezioni Unite, 29 ottobre 1983, n. 6417, in *Corr. Trib.*, 11/1984, 481; Cass., Sezioni Unite, 11 luglio 1991, n. 7710, in *Corr. Trib.*, 34/1991, 2555) nonché dalla prassi amministrativa (cfr. R.M. 26 marzo 1984, n. 13/3762, in *Corr. Trib.*, 25/1984, 1154) secondo il quale la penale da versare all'Erario avrebbe natura civilistica. Secondo l'Autore, questa penale non può identificarsi con un mero strumento riparatorio/risarcitorio, giacché la rilevante entità della stessa risulta assolutamente sproporzionata rispetto al danno che subisce l'Erario in conseguenza del tardivo o mancato versamento. In sostanza ove si superi palesemente il metro risarcitorio si entra nell'area della punizione, e se alla punizione si continuano ad applicare i principi propri del risarcimento si violano le fondamentali esigenze di garanzia e si deborda dai limiti razionali (e, quindi, costituzionali) nell'ambito dei quali può essere esercitata la potestà sanzionatoria dell'Amministrazione. Si osserva, inoltre, che la penale speciale, a differenza della penale *ex art.* 1382 c.c., trova la propria fonte nella legge (è una prestazione patrimoniale coattiva) e non nella convenzione tra privati, per cui ad essa non potrebbe mai applicarsi la disciplina codicistica. In dottrina, cfr. GALLO, *Note in tema di penale per il tardivo versamento dell'Irpef e dell'Ilor incassate dalle banche*, in *Rass. Trib.*, 1984, I, 385; GLENDI, *Commentario alle leggi sul contenzioso tributario*, Milano 1990, 10.

²⁷³ In tema di sopravvenienze, si rinvia a G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986; ID., *Sopravenienze attive e passive*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXIX, Roma, 1993; F. MARINI, *Le sopravvenienze nel reddito d'impresa*, Padova, 1984; M. MICCINESI, *I componenti positivi del reddito di impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, a cura di F. TESAURO, II, Torino, 1994, 659 ss.; G. ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2008, 336 ss.

tematica come già detto non affrontata dalla sentenza in commento, volgendo lo sguardo alla prassi amministrativa.

L'Agenzia delle entrate²⁷⁴, a tal proposito, chiarisce che il relativo onere può essere dedotto nell'esercizio di competenza, quando si è certi dell'inosservanza dei termini stabiliti dal contratto e il risarcimento è già determinato.

Al fine di comprendere la risposta dell'Amministrazione finanziaria, è opportuno fornire il corretto inquadramento di quando un componente di reddito, positivo o negativo, rispetta il requisito della certezza e della obiettiva determinabilità. Occorre, infatti, ricordare che l'art. 109, comma 1, tuir, se da una parte dispone che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, tranne nel caso in cui specifiche norme fiscali dispongano diversamente, dall'altra parte prevede che il principio della competenza deve comunque essere derogato quando, nell'esercizio di competenza, i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi di reddito siano incerti quanto all'esistenza, o non siano determinabili in modo obiettivo quanto all'ammontare. In una tale evenienza gli stessi concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Nella circolare ministeriale²⁷⁵ 27 giugno 2011, n. 29/E²⁷⁶, è stato, concretamente, affermato che il principio di competenza presuppone il concorso di due requisiti: 1) la certezza, quanto all'esistenza degli elementi reddituali, che sussiste solo quando si è verificato il relativo presupposto di fatto o di diritto²⁷⁷; 2) la loro obiettiva determinabilità, con riguardo all'ammontare dei medesimi, nel senso che l'elemento reddituale deve risultare da atti o documenti probatori che contengano le caratteristiche idonee e necessarie alla sua quantificazione²⁷⁸.

²⁷⁴ Cfr. circolare 27 giugno 2011, n. 29, in banca dati *fisconline*.

²⁷⁵ Cfr. punto 1.2 della circolare 27 giugno 2011, n. 29/E, *cit*.

²⁷⁶ Cfr. A. MASTROBERTI, *Le risposte dell'Agenzia delle Entrate sul reddito d'impresa*, in *Pratica fiscale e professionale*, 26/2011, 27 ss.; G. VASAPOLLI e A. VASAPOLLI, *Le penali contrattuali sono deducibili nell'esercizio di competenza*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 10/2011, 7 ss.; M. ZEPELLI e C. LOMBARDOZZI, *Principio di competenza per i costi sostenuti a titolo di penale per inadempimento contrattuale*, in *Corr. Trib.*, 29/2011, 2329 ss.

²⁷⁷ Per quanto riguarda la natura del requisito della certezza, la giurisprudenza di legittimità è concorde nel ritenere che lo stesso, derogatorio rispetto a quello di competenza, è posto anche ad evidente tutela della capacità contributiva dell'obbligato d'imposta. Cfr. Cass., Sez. trib., 11 settembre 2001, n. 11604, in banca dati *fisconline*; Cass., Sez. trib., 2 novembre 2001, n. 13582, in banca dati *fisconline*.

²⁷⁸ Secondo Cass., Sez. I, 21 aprile 1997, n. 3401, in banca dati *fisconline*, certo è il costo la cui esistenza si sia effettivamente verificata nell'esercizio di competenza, mentre determinabile è il costo di cui già si conoscano esattamente l'importo o le modalità di determinazione, in quanto obiettivamente accertato e desumibile da documenti formali. È inoltre affermato che non sono equiparabili il concetto di certezza e determinabilità del costo e quello di prevedibilità della spesa.

Nello specifico, il caso, preso in considerazione dall'Amministrazione finanziaria, riguardava un rapporto contrattuale di natura privatistica che prevedeva la corresponsione di una penale in caso di violazione degli obblighi pattuiti, dove la violazione contrattuale era stata commessa nel corso dell'esercizio 2010, ancorché non ancora contestata dalla controparte al termine di tale esercizio.

Secondo l'Amministrazione, nel caso di specie risultano soddisfatti i requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità, in quanto: 1) i contraenti disciplinano gli effetti dell'inadempimento in modo diverso da quanto stabilito dalla legge, concordando una preventiva e convenzionale liquidazione del danno; 2) le parti prevedono una prestazione che il contraente inadempiente dovrà effettuare all'altro indipendentemente dal danno sofferto da quest'ultimo; 3) il risarcimento spettante alla parte non inadempiente è quindi predeterminato, in quanto la clausola penale fissa l'importo del risarcimento a prescindere dalla prova del danno.

Sulla base di queste considerazioni, l'Ufficio ritiene che il costo relativo alla penale contrattuale possa essere dedotto dal reddito relativo al periodo in cui era stata commessa la violazione contrattuale, fermo restando che se l'impresa presentasse, negli anni successivi, opposizione dinanzi all'autorità giudiziaria e ottenesse una pronuncia favorevole (con conseguente restituzione delle somme pagate), emergerebbe una sopravvenienza attiva.

Corte di Cassazione, Sez. lav., 21 febbraio 2012, n. 2496; Pres. Roselli, Rel. Amoroso; P.M. Servello; Cesar di Barbarossa Enio & Fratelli s.r.l (avv. Ciprietti) c. I.N.P.S. (avv. Sgroi, Coretti, Pierdominici) e SO.G.E.T. s.p.a. (avv. Della Rocca).

Conferma A. Aquila 29 gennaio 2010

Associazione in partecipazione - Contratto di lavoro subordinato – Distinzione.

L'elemento essenziale, che connota la causa del contratto di lavoro in associazione, è costituito dalla partecipazione dell'associato al rischio di impresa, dovendo egli partecipare sia agli utili che alle perdite. Qualora l'apporto dell'associato consista in una prestazione lavorativa e le pattuizioni contrattuali escludano la partecipazione al rischio di impresa, il rapporto va inteso alla stregua di rapporto di lavoro subordinato. Tanto più che non è ammissibile un contratto di mera cointeressenza agli utili di impresa senza partecipazione alle perdite.*

Svolgimento del processo. – In data 14 ottobre 2000 la società Cesar di Barbarossa Enio & F.lli s.r.l. riceveva cartella esattoriale di pagamento per contributi dovuti all'Inps nella misura di lire 503.492.522. La somma era richiesta titolo di contributi per assicurazioni sociali dei lavoratori dipendenti relativamente al periodo da febbraio del 1994 all'aprile 1998.

Con ricorso in data 20 novembre 2000 la società adiva il tribunale di Sulmona al fine di ottenere l'annullamento dell'impugnata cartella esattoriale.

Successivamente la stessa società riceveva in data 7 maggio 2003 altra cartella esattoriale con cui veniva chiesto il pagamento di contributi per un importo complessivo di Euro 63.919,11 per contributi dovuti al Servizio sanitario nazionale.

Con sentenza del 13 marzo 2003 il tribunale di Sulmona ha annullato l'ordinanza ingiunzione suddetta e decidendo nel merito ha statuito che nel rapporto instaurato con gli associati in partecipazione non sussistevano gli elementi della subordinazione. Riteneva quindi che tra le parti associate era intercorso un effettivo rapporto di associazione in partecipazione secondo la fattispecie di cui all'art. 2249 c.c..

Con sentenza n. 36 del 24 gennaio 2007 - 30 gennaio 2008 il tribunale di Sulmona dichiarava inammissibile la domanda proposta dalla Barbarossa in proprio per carenza di interesse e accoglieva i ricorsi proposti dalla società e per l'effetto annullava il verbale ispettivo impugnato del 15 giugno 1998 nonchè le cartelle esattoriali opposte di cui ai nn. (*omissis*).

L'Inps proponeva appello.

Si costituivano in giudizio gli appellati.

La Corte d'appello dell'Aquila con sentenza n. 605 del 15 ottobre 2009 - 29 gennaio 2010 accoglieva l'appello e riformava la sentenza del tribunale di Sulmona n. 36 del 30 gennaio 2008. Rigettava e il ricorso in opposizione avverso le due cartelle esattoriali suddette (*omissis*).

In particolare osservava la Corte d'appello che gli elementi distintivi del contratto di associazione in partecipazione rispetto al rapporto di lavoro subordinato andavano individuati del potere di controllo

* La nota di R. SGOBBO segue il testo della sentenza.

dell'associato sulla gestione economica dell'impresa, comportante l'obbligo del rendiconto periodico da parte della associante e nell'esistenza dell'associato un rischio d'impresa, non imputabile al associante, comportante l'assenza di una garanzia di guadagno per il prestatore di lavoro. In tutti gli altri casi invece, in mancanza dei requisiti suddetti, il rapporto doveva essere ricondotto allo schema del lavoro subordinato. Passando in rassegna le risultanze probatorie la corte d'appello è pervenuta al convincimento che, avuto riguardo alle modalità di concreto svolgimento dell'attività lavorativa, sussistevano i tratti maggiormente tipici della rapporto di lavoro subordinato. (*Omissis*).

Motivi della decisione. – (*Omissis*). In tema di distinzione fra contratto di associazione in partecipazione con apporto di prestazione lavorativa da parte dell'associato e contratto di lavoro subordinato con retribuzione collegata agli utili dell'impresa, questa Corte (Cass., sez. lav., 19 dicembre 2003, n. 19475; Cass., sez. lav., 22 novembre 2006, n. 24781) ha affermato che l'elemento differenziale tra le due fattispecie risiede nel contesto regolamentare pattizio in cui si inserisce l'apporto della prestazione lavorativa dovendosi verificare l'autenticità del rapporto di associazione, che ha come elemento essenziale, connotante la causa, la partecipazione dell'associato al rischio di impresa, dovendo egli partecipare sia agli utili che alle perdite.

Quanto all'esatta identificazione delle connotazioni del rapporto intercorso tra la società ed il suo asserito associato e la qualificazione giuridica dello stesso (se rapporto di associazione in partecipazione ovvero rapporto di lavoro subordinato), deve considerarsi che le parti hanno qualificato il rapporto, tra loro stesse instaurato, come di associazione in partecipazione caratterizzato nella specie dall'apporto di una prestazione lavorativa da parte degli associati. L'art. 2549 c.c., infatti prevede che con il contratto di associazione in partecipazione l'assodante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto. Il sinallagma è costituito dalla partecipazione agli utili (e quindi al rischio d'impresa, di norma esteso anche alla partecipazione alle perdite) a fronte di un "determinato apporto" dell'associato, che può consistere anche nella prestazione lavorativa del medesimo. Che ciò sia possibile risulta anche indirettamente da C. cost. 15 luglio 1992, n. 332, che ha dichiarato illegittimo, per violazione dell'art. 3 Cost., e art. 38 Cost., comma 1, il D.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124, art. 4, nella parte in cui non prevede tra le persone assicurate gli associati in partecipazione i quali prestino opera manuale. In tal caso l'associato che offre la propria prestazione lavorativa si inserisce nell'assetto organizzativo aziendale e quindi - essendo la gestione dell'impresa nella disponibilità dell'assodante (art. 2552 c.c., comma 1) - si sottopone al potere direttivo di quest'ultimo. E ben possibile allora che l'espletamento della prestazione lavorativa assuma caratteri in tutto simili a quelli della prestazione lavorativa svolta nel contesto di un rapporto di lavoro subordinato.

Ed allora l'elemento differenziale tra le due fattispecie risiede essenzialmente nel contesto regolamentare pattizio in cui si inseriscono rispettivamente l'apporto della prestazione lavorativa da parte dell'associato e l'espletamento di analoga prestazione lavorativa da parte di un lavoratore subordinato. Tale accertamento implica necessariamente una valutazione complessiva e comparativa dell'assetto negoziale, quale voluto dalle parti e quale in concreto posto in essere. Ed anzi la possibilità che l'apporto della prestazione lavorativa dell'associato abbia connotazioni in tutto analoghe a quelle dell'espletamento di una prestazione lavorativa in regime di lavoro subordinato comporta che il fulcro dell'indagine si sposta soprattutto sulla verifica dell'autenticità del rapporto di associazione.

Il quale - come già rilevato - ha come indefettibile elemento essenziale, che ne connota la causa, il sinallagma tra partecipazione al rischio dell'impresa gestita dall'associante a fronte del conferimento dell'apporto (in questo caso, lavorativo) dell'associato, intendendosi peraltro in tal caso che l'associato lavoratore deve partecipare sia agli utili che alle perdite (ex art. 2554 c.c., non essendo ammissibile un contratto di mera cointeressenza agli utili di un'impresa senza partecipazione alle perdite, atteso che l'art. 2554, che pur in generale lo prevede, richiama invece l'art. 2102 c.c., quanto alla sola partecipazione agli utili attribuita al prestatore di lavoro, mostrando così di escludere l'ammissibilità di un tale contratto di mera cointeressenza allorché l'apporto dell'associato consista in una prestazione lavorativa.

Comunque nella specie i giudici di merito hanno escluso la partecipazione degli associati al rischio d'impresa "tout court" e quindi deve intendersi che abbiano escluso la partecipazione sia agli utili che alle perdite. Nè è mancata la verifica di ulteriori elementi caratterizzanti il contratto di associazione, quali il controllo della gestione dell'impresa da parte dell'associato (art. 2552 c.c., comma 2) ovvero il periodico rendiconto dell'assodante (art. 2552 c.c., comma 3).

La partecipazione al rischio d'impresa da parte dell'associato caratterizza la causa tipica dell'associazione in partecipazione.

Quindi, una volta verificato che all'assetto contrattuale voluto dalle parti non corrispondeva la concreta attuazione di un rapporto di associazione in partecipazione, i giudici di merito hanno correttamente valutato, in questa diversa prospettiva del raggiunto convincimento dell'inesistenza di un rapporto di associazione in partecipazione tra le parti, l'espletamento di una prestazione lavorativa da parte di lavoratori (e non già di associati in partecipazione) ed hanno proceduto alla qualificazione giuridica del rapporto di fatto intercorso tra le parti, una volta esclusa l'autenticità della qualificazione formale voluta dalle stesse.

C'è poi anche da considerare che, laddove è resa una prestazione lavorativa inserita stabilmente nel contesto dell'organizzazione aziendale senza partecipazione al rischio d'impresa e senza ingerenza nella gestione dell'impresa stessa, si ricade nel rapporto di lavoro subordinato in ragione di un generale "favor" accordato dall'art. 35 Cost., che tutela il lavoro "in tutte le sue forme ed applicazioni".

In punto di fatto deve poi rimarcarsi che la corte d'appello - che correttamente ha ritenuto non determinante la qualificazione formale che le parti avevano dato alla rapporto contrattuale - ha considerato che nel periodo in questione, va dal 1 febbraio 1994 al 30 aprile 1998, il potere di gestione del contratto di associazione in partecipazione era stato attribuito all'assodante. Agli associati era riconosciuto una partecipazione agli utili dell'impresa a fronte del loro apporto, consistente nella prestazione lavorativa. In tal caso l'espletamento della prestazione lavorativa assumeva caratteri in tutto simili alla prestazione lavorativa svolta nel contesto di un rapporto di lavoro subordinato.

In particolare le mansioni degli associati/lavoratori erano consistite essenzialmente nell'apertura e nella chiusura del negozio, nella pulizia e nella tenuta in perfetto ordine del negozio stesso, nella riscossione delle vendite e nella successiva rimessa a fine giornata dei ricavi a mezzo di cassa continua alla società. Si trattava pertanto di una prestazione lavorativa standardizzata. Dalle risultanze di causa era altresì emersa l'osservanza dell'orario di lavoro ben determinato, non contraddetto da una certa autonomia degli associati dell'organizzazione del lavoro. Era altresì emerso un controllo penetrante costante sull'operato degli associati da parte dell'assodante; di qui una soggezione al potere direttivo, organizzativo e disciplinare del datore di lavoro

tanto che era rimesso alla facoltà insindacabile dell'assodante di non rinnovare il contratto alla scadenza dei sei mesi di validità. Era poi mancato un vero e proprio rendiconto periodico.

La corte territoriale ha quindi tenuto conto degli elementi distintivi del contratto di associazione in partecipazione rispetto al rapporto di lavoro subordinato: il potere di controllo dell'associato sulla gestione economica dell'impresa, l'obbligo di rendiconto periodico da parte della società, l'esistenza di un rischio di impresa comportante l'assenza di una garanzia di guadagno per il prestatore di lavoro.

E, sulla base di tale corretto presupposto di diritto, la corte d'appello, in sintesi, avuto riguardo alle modalità di svolgimento dell'attività lavorativa, è pervenuta, con motivazione puntuale e non contraddittoria, al convincimento che erano emersi i tratti maggiormente tipici del rapporto di lavoro subordinato.

Il ricorso va quindi rigettato. (*omissis*).

Subordinazione ed associazione in partecipazione con apporto di lavoro dell'associato

di Roberto Sgobbo

ABSTRACT

The comment relates to the recent judgment of the Supreme Court regarding the distinction between a contract of association in participation with the contribution of the labor of the associated and the salaried employment contract. The legal framework of the contract signed by the parties in either one of the two negotiation types is relevant for the applicability of the broader protections provided by the legislature in favor of the employee. An attempt was made, therefore, in the light of the latest addresses doctrinal and jurisprudential, to identify the elements that characterize both cases, in order to distinguish the genuine hypothesis of association in participation from those who only formally present themselves as such, but that in reality hide real contracts of employment. The widespread institution in the practice and the possibility of its fraudulent use is evidenced by the numerous judgments of Judges of legitimacy and from the numerous legislative measures in the field, most recently with the law n. 92/2012.

1. Con la sentenza in commento la Suprema Corte torna ad occuparsi della controversa problematica avente ad oggetto i caratteri distintivi tra il contratto di associazione in partecipazione con apporto di prestazione lavorativa da parte dell'associato e contratto di lavoro subordinato con retribuzione collegata agli utili d'impresa. La stessa frequenza con cui la Corte è chiamata a pronunciarsi sulla qualificazione del rapporto di lavoro, nell'una o nell'altra delle due tipologie negoziali, è il riflesso dell'importanza pratica che detta operazione ermeneutica comporta per entrambe le parti del rapporto contrattuale²⁷⁹.

Sebbene la distinzione tra le due figure sia piuttosto netta, nella pratica si verificano numerose situazioni dai contorni assai incerti, che impegnano l'interprete ad un'analisi sia del contenuto formale delle pattuizioni volute dalle parti, sia, soprattutto, degli elementi fattuali che emergono dal concreto svolgimento del rapporto di lavoro. In molti casi, infatti, la prestazione lavorativa espletata dall'associato viene resa, con le stesse caratteristiche, anche in un normale rapporto di lavoro subordinato, per cui si rende necessaria una ricostruzione

²⁷⁹ Tra le tante v. Cass. 8 novembre 2011, n. 2316, *GDir*, 2012, 2, 54; Cass. 20 settembre 2010, n. 19833, *GDir*, 2010, 47, 72; Cass. 8 febbraio 2010, n. 2728, *Mass. Giust. Civ.*, 2010, 2, 167; Cass. 30 marzo 2009, n. 7586, *Dir. & Giust.*, 2009; Cass. 18 febbraio 2009, n. 3894, *GDir*, 2009, 12, 54.

della fattispecie associativa al fine di delimitare i confini oltre i quali la disciplina degli artt. 2549 ss. c.c. deve cedere il passo alle maggiori tutele previste dalla legislazione lavoristica²⁸⁰.

2. Il contratto di associazione in partecipazione costituisce lo strumento giuridico previsto dalla legge per consentire all'imprenditore di reperire risorse strumentali allo svolgimento della propria attività d'impresa, senza dover necessariamente ricorrere al fenomeno associativo vero e proprio ed alla conseguente applicazione della relativa disciplina.

Oggetto dell'apporto del terzo, quindi, può essere qualsiasi bene suscettibile di valutazione economica, purchè dotato dei requisiti di possibilità, liceità e determinatezza o determinabilità, secondo quanto disposto dall'art. 1346 c.c. in tema di oggetto del contratto in generale.

Mentre in passato era dubbio che oggetto della prestazione promessa dall'associato potesse essere anche una prestazione d'opera – possibilità peraltro non consentita sotto la vigenza del vecchio codice di commercio – oggi tale eventualità è ammessa dalla dottrina e dalla giurisprudenza dominanti, per l'ampio dettato normativo dell'art. 2549 c.c.²⁸¹

Proprio in ragione di ciò l'istituto in esame ha avuto ampia diffusione nella pratica, rendendo necessario, da un lato, l'elaborazione di criteri giurisprudenziali idonei a distinguere le ipotesi genuine di associazione in partecipazione con apporto di lavoro da quelle che solo formalmente si presentano come tali²⁸²; dall'altro, un'evoluzione normativa idonea ad evitare la diffusione delle fattispecie fraudolente²⁸³.

²⁸⁰ Cfr. GHIDINI, *Enc dir, voce Associazione in partecipazione*, Milano, 1958, 860 ss.; DE FERRA, *Della associazione in partecipazione*, *Comm SB*, Bologna-Roma, 1973, 12 ss.; SANTONI, *L'associazione in partecipazione*, P. RESCIGNO (diretto da), *Trattato di diritto privato*, Torino, 2012, XVI, 4, 527M. GARATTONI, *La qualificazione giuridica del rapporto di associazione in partecipazione con apporto di lavoro e la presunta "neutralità" della prestazione di lavoro subordinato*, *Arg. Dir. Lav.*, 2007, 1440.

²⁸¹ ROSSI, *Associazione in partecipazione: Lavoratore autonomo e subordinato*, *Lav. Sic. Soc.*, 1987, 99; SCAGLIONE, *Associazione in partecipazione e lavoro subordinato*, *Rass. Giur. Lav.*, 1989, II, 261.

²⁸² Cfr. BARBIERI, *Considerazione sulla associazione in partecipazione nella riforma Biagi*, *MASS. GIUR. LAV.*, 2006, 5, 318 ss; RUGGIERO, *Criteri distintivi tra il lavoro dell'associato in partecipazione ed il lavoro subordinato*, *Dir. Lav.*, 2001, II, 438; in giurisprudenza v. Cass. 7 ottobre 2004, n. 20002, *Lav. Giur.*, 2005, 5, 450, con nota di GIRARDI.

²⁸³ Il primo intervento è stato ad opera della Corte Costituzionale, la quale ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 4, d.p.r. n. 1124/65, estendendo in tal modo l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni anche all'associato-lavoratore. Successivamente il legislatore è intervenuto sempre in materia previdenziale, dapprima, con la legge n. 326/03 e n. 311/05, stabilendo per gli associati in partecipazione che apportano lavoro l'obbligo contributivo ai fini Inps e la conseguente iscrizione presso la Gestione separata del lavoro autonomo; poi, col d.lgs. n. 81/2008, prevedendo l'equiparazione dell'associato in partecipazione al lavoratore subordinato ai fini dell'applicazione della disciplina in materia di tutela della salute e della sicurezza sui luoghi di lavoro.

Allo scopo di evitare l'uso fraudolento dell'istituto in esame, inoltre, l'art. 86, comma 2, d.lgs. 276/03, aveva disposto l'applicazione, all'associato conferente attività lavorativa, dei trattamenti contributivi, economici e normativi stabiliti dalla legge e la corresponsione di un corrispettivo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi applicati nel medesimo settore di attività, nel caso in cui il rapporto di associazione in partecipazione

Dalle numerose pronunce dei giudici emerge come non sia possibile ricorrere a criteri univoci da cui poter desumere l'esatta qualificazione del rapporto di lavoro, ma sia necessario, di volta in volta, valutare la prevalenza dei requisiti dell'una o dell'altra tipologia contrattuale, con l'aiuto di una serie di "indici presuntivi" da utilizzarsi in via complementare e sussidiaria, tra i quali il rigoroso rispetto da parte dell'associato di un orario fisso di lavoro, l'annotazione quotidiana sui libri contabili delle entrate, con relativo calcolo percentuale delle spettanze, ed il puntuale controllo dell'associante sull'attività lavorativa dell'associato²⁸⁴.

Come affermato dalla stessa S. C., per una corretta interpretazione della tipologia negoziale, occorre fare riferimento preliminarmente alla volontà delle parti cristallizzata nel regolamento contrattuale, la quale seppure non può ritenersi determinante ai fini di una corretta classificazione del rapporto lavorativo, è sicuramente un elemento da cui l'interprete non può prescindere del tutto²⁸⁵. Infatti, laddove venga domandato in giudizio l'accertamento circa la natura subordinata del rapporto di lavoro, la prova dell'esistenza di un contratto di associazione in partecipazione comporta un'indagine del giudice particolarmente rigorosa, che tenga conto di tutti quegli aspetti sicuramente riferibili all'una o all'altra tipologia di contratto, quali ad esempio l'assunzione del rischio d'impresa e l'approvazione dei rendiconti, per l'associazione in partecipazione, ovvero la soggezione al potere disciplinare, per il lavoro subordinato²⁸⁶.

si svolgesse senza una "effettiva partecipazione" dell'associato all'attività d'impresa ed in mancanza di "adeguate erogazioni" patrimoniali dell'associante (da intendersi come non adeguata partecipazione agli utili d'impresa). Tuttavia la difficoltà dell'accertamento delle condizioni previste dalla legge, ai fini dell'operatività della presunzione dalla stessa sancita, ha portato di recente il legislatore ad intervenire nuovamente sulla materia con la l. n. 92/2012, mediante la quale è stato abrogato il comma 2 dell'art. 86 del d.lgs. 276/03 ed è stato integrato l'art. 2549 c.c.. Tale articolo prevede ora al secondo comma che quando l'apporto dell'associato consiste in una prestazione di lavoro, il numero degli associati impegnati nella medesima attività non può essere superiore a tre, ad eccezione del caso in cui tra associante ed associati sussista rapporto di coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo; in caso contrario il rapporto di lavoro con gli associati sarà considerato come di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

Per di più, sempre ai sensi della l. n. 92/2012, il rapporto di associazione in partecipazione con apporto di lavoro si presume di lavoro subordinato a tempo indeterminato - salvo prova contraria - ogni qualvolta si svolga senza un'effettiva partecipazione dell'associato agli utili d'impresa o dell'affare, ovvero senza che vi sia la consegna del rendiconto, ai sensi dell'art. 2552 c.c..

²⁸⁴ RUGGIERO, *La Cassazione si pronuncia nuovamente sui criteri di distinzione fra associazione in partecipazione e lavoro subordinato*, *Dir. Rel. Ind.*, 2005, 450; CAPONETTI, *Problemi qualificatori in tema di associazione in partecipazione con apporto di attività lavorativa*, *Arg. Dir. Lav.*, 2010, 4-5, II, 946; CISTARO, *Associazione in partecipazione e lavoro subordinato a confronto*, *Dir. Prat. Lav.*, 2010, 41, 2407; in giurisprudenza v. Cass. 19 dicembre 2003, n. 19475, *Mass. Giust. Civ.*, 2003, 12.

²⁸⁵ CARBONE, *Associazione in partecipazione e lavoro subordinato*, *Dir. Prat. Lav.*, 1992, 3, 157; NAPPI, *Associazione in partecipazione e apporto di lavoro dell'associato*, *Dir. Lav.*, 1993, II, 151.

²⁸⁶ Cass. 8 febbraio 2010, n. 2728, *cit.*; Cass. 30 marzo 2009, n. 7586, *cit.*; Cass. 8 ottobre 2008, n. 24871, *Mass. Giust. Civ.*, 2008, 10, 1458; Cass. 24 febbraio 2001, n. 2693, *Mass. Giust. Civ.*, 2001, 314; Cass. 3 febbraio 2000, n. 1188, *Dir. Prat. Lav.*, 2000, 1759; Cass. 27 marzo 1996, n. 2715, *Contratti*, 1997, 273.

D'altra parte, soprattutto nei casi di più dubbia interpretazione, è proprio la libera volontà manifestata dalle parti, circa la natura giuridica del tipo di rapporto che esse vogliono instaurare, che dovrebbe essere presa come punto di riferimento. A tal proposito, inoltre, la Corte ha affermato che il timore della parte di restare disoccupata non incide sulla libera manifestazione di volontà, non configurando né una violenza, ai sensi dell'art. 1434 c.c., né un motivo illecito comune ad entrambe le parti, ai sensi dell'art. 1345 c.c.²⁸⁷.

Una volta accertata in astratto la volontà contrattuale delle parti, la quale ha comunque natura solamente programmatica, è necessario verificare la sua corrispondenza al concreto svolgimento del rapporto e, soprattutto, la sussistenza degli elementi strutturali che connotano la fattispecie dell'associazione in partecipazione. In particolare avendo classificato il contratto di associazione in partecipazione tra i contratti aleatori, ciò che non può mai mancare, a pena di nullità per mancanza di causa, è proprio l'alea, che nella specie è costituita dalla partecipazione agli utili e alle perdite d'impresa.

Proprio con riferimento alla sussistenza di tale requisito sono sorti frequenti contrasti, sia in dottrina sia in giurisprudenza, aventi ad oggetto le diverse possibilità che le parti hanno di regolare detta partecipazione²⁸⁸.

3. Questione controversa è la possibilità di prevedere nel contratto di associazione, *ex art.* 2549 c.c., la partecipazione dell'associato-lavoratore non agli utili d'impresa, bensì ai ricavi. Parte della dottrina e della giurisprudenza ritiene non ammissibile tale pattuizione in base alla considerazione che un'attività economica potrebbe non produrre utili in un dato periodo, ma sicuramente avrà dei ricavi. Pertanto, parametrando la remunerazione del lavoratore a questi ultimi verrebbe a mancare uno degli elementi del sinallagma contrattuale, cioè l'aleatorietà, da cui discenderebbe la nullità del contratto di associazione in partecipazione per difetto di causa²⁸⁹.

Secondo un altro orientamento, invece, ciò sarebbe possibile poiché anche la produzione di ricavi non è certa, ed in ogni caso l'aleatorietà consisterebbe nella impossibilità di determinare *a priori* la loro entità. Inoltre l'art. 2553 c.c., nel disciplinare la partecipazione

²⁸⁷ ORLANDI, *Ancora sui requisiti del contratto ex art. 2549 c.c.: in particolare, sulla non necessaria partecipazione dell'associato alle perdite*, Riv. It. Dir. Lav., 2009, 2, 327.

²⁸⁸ Cass. 20 settembre 2010, n. 19833, *cit.*; Cass. 22 novembre 2006, n. 24781, *Mass. Giust. Civ.*, 2006, 11; in dottrina cfr. GHIDINI, *Associazione in partecipazione*, *cit.*; SANTONI, *L'associazione in partecipazione*, *cit.*; FETÀ, *Associazione in partecipazione e subordinazione*, Dir. Prat. Lav., 2011, 13, 780

²⁸⁹ Cfr. ANASTASIO, *Il lavoro nell'associazione in partecipazione*, Dir. Prat. Lav., 2009, 17, 999; Cass. 4 febbraio 2002, n. 1420, Riv. It. Dir. Lav., 2003, 26, con nota di MUTARELLI, *Sulla qualificazione del contratto di associazione in partecipazione*.

delle parti agli utili e alle perdite, non specifica se sia necessario considerare esclusivamente gli utili netti o meno, lasciando ampio spazio all'autonomia negoziale, con l'unico limite dell'impossibilità che le perdite per l'associato superino il valore del suo apporto.

Sembra preferibile, quindi, l'orientamento meno restrittivo, non potendosi rinvenire nella disciplina codicistica alcuna norma che disponga l'obbligatorietà della partecipazione dell'associato agli utili d'impresa, e dovendosi ritenere che anche nella partecipazione ai ricavi sussista un'alea, seppur più limitata rispetto alla partecipazione agli utili netti²⁹⁰.

Più problematico è stabilire se sia compatibile il contratto di associazione in partecipazione con apporto di attività lavorativa da parte dell'associato con la c.d. cointeressenza impropria, disciplinata dall'art. 2554 c.c.; ossia se sia possibile escludere totalmente l'associato-lavoratore dalla partecipazione alle perdite²⁹¹.

Nella sentenza che ci occupa la Corte ha affrontato il tema della compatibilità della cointeressenza impropria con il contratto di associazione in partecipazione solo incidentalmente, escludendone l'applicabilità sulla base dell'esplicito richiamo normativo dell'art. 2554 c.c. all'art. 2102 c.c., disposizione dettata in tema di rapporto di lavoro subordinato con retribuzione parametrata agli utili d'impresa.

Tale conclusione è da condividere, poiché la partecipazione al rischio d'impresa, quale elemento indefettibile del contratto, verrebbe a mancare se l'associato partecipasse solamente agli utili. Infatti, la totale esclusione dalle perdite comporterebbe per il lavoratore-associato il pagamento di un corrispettivo anche se l'impresa per quel determinato periodo non abbia prodotto utili, configurandosi altrimenti l'inadempimento dell'associante rispetto al contratto di cointeressenza.²⁹²

In altri termini escludere il lavoratore dalle perdite comporterebbe l'erogazione in suo favore di una somma di denaro periodica, parametrata naturalmente alla quantità e alla qualità del lavoro prestato, con caratteristiche del tutto simili alla retribuzione; conseguentemente la fattispecie contrattuale dovrebbe ricondursi al rapporto di lavoro

²⁹⁰ Cfr. VALLEBONA, *La riforma dei lavori*, Padova, 2004, 27; CONTE, *Sulla distinzione tra contratto di associazione in partecipazione e contratto di lavoro subordinato*, *Riv. It. Dir. Lav.*, 1999, 2, 483; in giurisprudenza v. Cass. 18 febbraio 2009, n. 3894, *cit.*; Cass. 18 aprile 2007, n. 9264, *Riv. Giur. Lav.*, 2007, 4, II, 616, con nota di RICCARDI; Cass. 6 novembre 1998, n. 11222, *Mass. Giust. Civ.*, 1998, 2289; Cass. 6 maggio 1997, n. 3936. *Mass. Giust. Civ.*, 1997, 683.

²⁹¹ SANTONI, *L'associazione in partecipazione*, *cit.*; ORLANDI, *Ancora sui requisiti del contratto ex art. 2549 c.c.: in particolare, sulla non necessaria partecipazione dell'associato alle perdite*, *cit.*; DIONISI, *Il contratto di associazione in partecipazione con apporto di lavoro*, *DPL*, 2006, 18, 1009; RICCARDI, *Associazione in partecipazione e prestazioni di lavoro tra qualificazioni e riqualificazioni*, *RGL*, 2010, II, 304.

²⁹² Cass. 28 maggio 2010, n. 13179, *Mass. Giust. Civ.*, 2010, 5, 837; Cass. 4 febbraio 2002, n. 1420, *Riv. It. Dir. Lav.*, 2003, II, 26.

subordinato in virtù della generale *vis attractiva* dell'art. 35 Cost., che tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni.²⁹³

4. In conclusione, ai fini dell'accertamento di un rapporto di lavoro subordinato, celato solo formalmente da un rapporto di associazione in partecipazione con apporto di lavoro, è necessaria un'attenta indagine da parte del giudice di merito sull'effettiva sussistenza nello svolgimento del rapporto contrattuale di tutti gli elementi previsti dal legislatore come qualificanti la fattispecie associativa di cui all'art. 2549 c.c. Considerando in particolare, da un lato, la sussistenza del rischio d'impresa in capo all'associato e l'esercizio, da parte di quest'ultimo, di un potere di controllo sull'attività d'impresa gestita dall'associante (da esplicarsi mediante l'effettivo esercizio del diritto al rendiconto della gestione, così come disposto dall'art. 2552 c.c.); e, dall'altro, tenendo presente che non è incompatibile con il contratto di associazione in partecipazione la possibilità che l'associante impartisca generiche direttive all'associato sullo svolgimento dell'attività lavorativa, soprattutto qualora ciò sia necessario per sopperire ad una minore esperienza dell'associato, ovvero, a coordinare l'organizzazione imprenditoriale nel suo complesso²⁹⁴.

Da ultimo per verificare che un determinato rapporto sia effettivamente di lavoro subordinato, bisogna verificare l'esistenza di un potere gerarchico del datore di lavoro, che si estrinseca attraverso dettagliate direttive funzionali, un attento controllo sull'attività svolta dal lavoratore e l'adozione di provvedimenti disciplinari, utilizzando sussidiariamente quegli elementi sintomatici di creazione giurisprudenziale, come il rispetto di un orario di lavoro, la fungibilità e continuità della prestazione e l'obbligo di presenza sul luogo di lavoro che comporti la necessità di chiedere autorizzazioni o permessi per assentarsi²⁹⁵.

²⁹³ V. anche Cass. 8 novembre 2011, n. 23167, *cit.*; Cass. 30 marzo 2009, n. 7586, *Dir. & Giust.*, 2009.

²⁹⁴ Cass. 14 febbraio 2005, n. 2932, *Dir. Rel. Ind.*, 2005, 769; Cass. 17 dicembre 2003, n. 19352, *Mass. Giust. Civ.*, 2003, 12.

²⁹⁵ Cass. 8 febbraio 2010, n. 2728, *cit.*; Cass. 4 ottobre 2007, n. 20791, *GDir.*, 2007, 44, 82; Cass. 12 gennaio 2000, n. 290, *Mass. Giust. Civ.*, 2000, 49.