



Domenica 10/08/2008

## **DIRITTO TRIBUTARIO E CORTE COSTITUZIONALE: UNA GIURISPRUDENZA «NECESSITATA»**

A cura di: *Bollettino Tributario d'Informazioni*

Sommario: 1. Da quali punti di vista viene considerato l'influsso della giurisprudenza costituzionale sul diritto tributario - 2. La giurisprudenza della Corte quale punto di riferimento per fondare su basi razionali il diritto tributario - 3. Diritto tributario e altri campi del diritto: diritto penale, diritto comunitario - 4. I condizionamenti della giurisprudenza civilistica - 5. La rispondenza dei singoli tributi al principio di capacità contributiva e l'idoneità del sistema tributario a realizzare il principio di progressività - 6. La semplificazione e le esigenze della riscossione. Le presunzioni fiscali - 7. La razionalità dei tributi e l'effettivo collegamento con la ricchezza, anche nella tassazione retroattiva; la coerenza della struttura dei tributi con il proprio oggetto economico - 8. Principio di legalità e «sufficiente determinatezza» dei tributi. La delega legislativa - 9. L'interpretazione adeguatrice - 10. L'interesse fiscale quale criterio per legittimare in diritto tributario le deroghe al diritto comune. Esecutività, acconti d'imposta e divieto di sospendere la riscossione - 11. La giurisprudenza necessitata: I) le motivazioni espressamente politiche; II) l'interesse fiscale; III) le formule ricorrenti nelle sentenze di rigetto: a) la discrezionalità del legislatore; b) la polisistematicità delle procedure tributarie; c) la peculiarità del processo tributario; d) la filosofia giustificazionista; e) l'utilizzo disinvolto delle categorie formali; f) l'assenza di una cultura giuridica fatta di principi generali; g) la confusione in tema di ritenute; h) detrazione di imposta da imposta: ancora la discrezionalità; i) le semplificazioni pro fisco - 12. Il condono fiscale - 13. Parità di trattamento e ricerca di principi generali nell'applicazione delle imposte. La ricerca di principi e di argomenti di carattere sistematico: la nozione di tributo - 14. Sensibilità storico-politica della Corte - 15. Indifferenza della Corte rispetto a un'interpretazione formalmente rigorosa delle categorie proprie del diritto tributario - 16. Le sanzioni fiscali improprie: la determinazione dell'imposta subordinata all'osservanza di obblighi tributari - 17. La tutela del contribuente e il processo tributario. L'attenzione alla tutela giurisdizionale - 18. I tributi propri della finanza locale - 19. Conclusione: esigenza di contemperare l'interesse fiscale, come interesse della comunità, con il diritto del contribuente ad essere tassato in base alla legge.

1. Da quali punti di vista viene considerato l'influsso della giurisprudenza costituzionale sul diritto tributario 1  
L'interesse per la giurisprudenza costituzionale è interesse per uno dei punti più idonei per recuperare razionalità nel campo della tassazione. La soluzione in sede legislativa delle più grosse questioni giuridiche mediante la legislazione detta casistica lascia come sola tutela quella davanti al giudice delle leggi. La giurisprudenza costituzionale tributaria sotto questo profilo è una giurisprudenza del tutto particolare, in quanto chiamata a far rispettare principi che normalmente il giudice di merito non sempre può richiamare.

L'influsso che la giurisprudenza della Corte Costituzionale ha avuto sul diritto tributario italiano può essere considerato da diversi punti di vista: a) si può guardare al sistema tributario italiano dal punto di vista dei suoi tributi, come previsioni di determinati fatti economici imponibili, al fine di valutare la loro idoneità a realizzare, sia come tributi singoli, che come sistema, i principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività, previsti dall'art. 53 Cost.; b) si può guardare ai singoli tributi, come istituti giuridici, per vagliarne la razionalità, sia sotto il profilo del fondamento che della coerenza; c) si può considerare infine il sistema tributario italiano dal punto di vista della disciplina formale, come insieme cioè di regole che non attengono alla definizione dei tributi bensì alla loro attuazione. Contenendo spesso tali regole delle deroghe al diritto comune, diventa interessante vagliarne la coerenza con i principi dell'ordinamento alla luce della Costituzione.



2. La giurisprudenza della Corte quale punto di riferimento per fondare su basi razionali il diritto tributario lo credo che la Corte Costituzionale abbia fornito indicazioni utili da ciascuno dei tre punti di vista sopra indicati e che la sua giurisprudenza costituisca un utile punto di riferimento perché si realizzi, a livello legislativo e giurisprudenziale, l'aspirazione, ancora insoddisfatta nel nostro Paese, a fare del diritto tributario qualcosa di razionale, a fondare su basi razionali e non più arbitrarie il fenomeno fiscale.

Chi conosce la giurisprudenza costituzionale, anche fuori del campo tributario, sa che essa è una giurisprudenza realistica, a volte necessitata, con forti condizionamenti politici. Quella tributaria è forse ancora di più necessitata: dalle esigenze di gettito, dalle difficoltà dell'azione di governo e politica in generale.

Così si spiegano non poche decisioni che hanno una preoccupazione preminentemente fiscale, come quella (134/1982) con la quale la Corte configura l'onere deducibile, ai fini dell'IRPEF, come una specie di «sconto» che lo Stato può accordare al contribuente attesa la situazione economica e finanziaria del Paese (più corretta, in tema di oneri deducibili, la sentenza n. 142/1982 che riconosce la deducibilità anche delle spese mediche sopportate all'estero); eppure la stessa Corte ha giustamente affermato che neppure l'emergenza economica può portare alla compressione dei principi costituzionali (307/1983).

Rimane d'ispirazione tutta fiscale la decisione che nega la deducibilità delle erogazioni liberali ammessa per le persone giuridiche, quando sia stata fatta dalle persone fisiche (108/1983).

Malgrado tutti questi limiti, io credo che l'influsso della giurisprudenza della Corte sul diritto tributario italiano cominci a farsi sentire. La Corte, come detto, è chiamata a risolvere problemi pratici, sicché, anche nella materia tributaria, le sue decisioni hanno un grado di elasticità che le consente di tener presenti le specifiche esigenze e gli interessi che si prospettano nel singolo caso considerato. Per questa esigenza pratica non c'è da meravigliarsi che la Corte impieghi in senso improprio i termini più correnti del diritto tributario, come quello di «esenzione» (187/1981) o quello di «causa» (51/1982, sentenza quest'ultima incoerente con i precedenti della Corte stessa, n. 141/1974).

### 3. Diritto tributario e altri campi del diritto: diritto penale, diritto comunitario

In generale può dirsi che le decisioni della Corte in materia tributaria sono più appaganti quando essa applica principi relativi ad altri campi del diritto. Così in tema di diritto penal-tributario ci sembrano degne di grande apprezzamento le decisioni sulla «misura rilevante» della frode fiscale (247/1989) e sulla sua incostituzionalità (35/1991), e sulla deroga alla ultrattività della legge penale (178/1992). Tuttavia si fa sentire anche qui la preoccupazione politica quando in materia di «impunità a pagamento» la Corte parla di «affievolimento del diritto costituzionale rispetto a valutazioni politiche» (192/1992), una categoria quella del «diritto costituzionale affievolito» che impegnerà non poco i costituzionalisti.

Di grande significato, in ordine al rapporto tra diritto penale e diritto tributario, è la decisione (120/1992) con la quale la Corte stabilisce che, in presenza della sentenza penale di proscioglimento, l'amministrazione finanziaria deve revocare l'accertamento anche definitivo.

In tema di diritto comunitario la decisione n. 168/1991 ha avuto notevoli conseguenze nel fondare azioni d'indebito rispetto ad imposizioni dello Stato italiano incompatibili con il diritto comunitario, anche quando si



tratti della diretta applicabilità delle direttive comunitarie.

#### 4. I condizionamenti della giurisprudenza civilistica

In tema di rapporti col diritto civile, mentre troviamo singole affermazioni secondo le quali gli istituti civilistici si adattano al diritto tributario (115/1986), non si trapiantano automaticamente, la tendenza generale è una sorta di stretta aderenza alla interpretazione meramente formalistica del diritto civile, una tendenza a guardare dall'interno gli istituti tributari, alla tautologia, alla mera descrizione per riscontrarne la logicità sotto il profilo della costituzionalità. Tale difficoltà si avverte soprattutto nella sentenza sulla imposta di consolidazione (65/1986), sulla responsabilità d'imposta (226/1984), in tema di responsabilità solidale degli eredi (67/1985), d'imposta di successione (68/1985). Si può dire che quando si tratti dei rapporti col diritto civile la Corte si allinea frequentemente agli indirizzi della Cassazione che ha tutt'altra funzione, l'interpretazione, non il controllo della costituzionalità.

Da sottolineare per il pregevole riferimento agli istituti civilistici, la n. 332/2002 in tema di traslazione dell'imposta, che dimostra quanto valga in diritto tributario il riferimento all'ordinamento comune, in particolare al codice civile.

#### 5. La rispondenza dei singoli tributi al principio di capacità contributiva e l'idoneità del sistema tributario a realizzare il principio di progressività.

Per quanto concerne i contenuti dei singoli tributi, due erano i problemi aperti inizialmente che in Italia esigevano precisazioni di carattere costituzionale: 1) l'introduzione di una imposta patrimoniale, sollecitata e contrastata nello stesso tempo con argomenti che fanno riferimento al principio di capacità contributiva (e ovviamente su tale problema la Corte non poteva pronunciarsi e non si è pronunciata neppure indirettamente nella sentenza sull'ILOR, n. 42/1980); 2) la tassazione degli incrementi di valore, ritenuta manifestamente fittizia, non consistente, di capacità contributiva.

La sentenza 126/1979 sull'INVIM è una delle più equilibrate e responsabili e risolve in modo realistico il grosso problema del rapporto tra tassazione e inflazione che riguarda anche la considerazione delle aliquote e delle detrazioni nel campo della tassazione personale dei redditi. La Corte si è ben guardata dall'indicare un qualsiasi indice cui attenersi, il «congegno di integrale conguaglio monetario idoneo a depurare la base imponibile netta dell'incremento dovuto alla svalutazione», né ha vincolato il legislatore alla adozione di un indice purchessia, ma si è limitata a rilevare che il legislatore possa e in alcuni casi debba tener conto degli effetti conseguenti ai processi di svalutazione monetaria, per correggere o eliminare conseguenze inique o eccessivamente onerose anche nel campo della disciplina relativa alle obbligazioni tributarie. Tale indirizzo è stato confermato con le sentenze 239 e 262 del 1983.

Per quanto concerne il sistema nel suo complesso e il requisito costituzionale della progressività, la Corte ripetutamente (12/1960; 30/1964; 128/1966; 23/1968) ha ritenuto che la progressività si riferisce all'intero sistema tributario, non è requisito dei singoli tributi, si applica, di preferenza, ad alcuni tributi.

Vediamo la giurisprudenza che sembra interpretare correttamente il principio di capacità contributiva.

Dovendo l'imposta concretamente applicata esser legata al suo presupposto, mi sembra di grande pregio la decisione 178/1984, secondo la quale la deduzione prevista da un determinato tributo (ILOR) «è un diritto perfetto» che può essere chiesto anche successivamente alla scadenza dei termini davanti al giudice



tributario, in tutte le occasioni in cui gli sia stata portata a conoscenza una pretesa dell'amministrazione.

È la massima valorizzazione fatta del diritto sostanziale, alla luce del principio di capacità contributiva.

Coerente con una corretta interpretazione del principio di capacità contributiva è l'affermazione secondo la quale l'imposta di registro è imposta sul trasferimento di ricchezza (34/1987) e pertanto essa è ripetibile quando «viene meno l'oggetto dell'imposizione» (285/1985).

Ancora coerenti sono le decisioni secondo le quali nella interpretazione delle norme di un tributo non si può considerare altra ricchezza che quella tipica di esso (30/1987), l'oggetto dell'INVIM è l'incremento di valore e pertanto non si può tener conto della redditività, nella determinazione dell'imponibile di un tributo bisogna tener conto del suo oggetto economico e non di altri (336/1992). Attenta alla capacità contributiva è l'affermazione secondo la quale il «minimo imponibile» è una regola che vale per tutte le imposizioni di un reddito, anche quando si tratti della tassazione separata (104/1985). Da condividersi, in quanto raffinata, è la decisione secondo la quale l'indennità di contingenza non ha causa autonoma rispetto a quella del trattamento non rivalutato e pertanto è tassabile (277/1984).

Ma a queste decisioni che valorizzano il principio di capacità contributiva, si contrappongono altre decisioni di segno contrario. La giustificazione della figura del «responsabile d'imposta» è ravvisata in un generico criterio, in un «rapporto giuridico-economico» che può servire a giustificare tutte le ipotesi di responsabilità (226/1984); al di fuori di un tale rapporto difatti potrebbero stare solo ipotesi di responsabilità del tutto irrazionali.

Non approfondita è la giustificazione del «bollo» quando si afferma che «vi sono anche imposte che possono essere pagate in misura fissa» (268/1984).

Ancora insoddisfacenti si presentano altre decisioni: la responsabilità solidale degli eredi del contribuente viene giustificata sulla base di un presunto «reddito ereditario». In ordine alla imposta di successione si perviene alla affermazione clamorosa che urta col senso comune secondo la quale «non c'è un presupposto economico rilevante» (68/1985), sicché non sarebbero pertinenti verifiche fatte in termini di capacità contributiva. L'imposta ipotecaria non è imposta sulla ricchezza, dice la Corte, sicché il principio di capacità contributiva è invocato a sproposito (147/1985), mentre tale imposta ha come giustificazione gli effetti sostanziali della pubblicità che attengono alla ricchezza trasferita.

La giustificazione dei corrispettivi per servizi ragguagliati al reddito se è persuasiva sul piano formale, perché configura quei corrispettivi come prezzi, si presenta del tutto insoddisfacente dal punto di vista della considerazione della capacità contributiva (139/1985).

## 6. La semplificazione e le esigenze della riscossione. Le presunzioni fiscali

In ogni tributo vi è oltre all'esigenza di razionalità anche una esigenza di semplificazione, di applicabilità, di rendere certa e sicura la pretesa tributaria, al fine di una sollecita riscossione. Perciò la Corte ha potuto ritenere costituzionalmente legittima la valutazione della base imponibile risultante da presunzioni o ricavata dall'adozione di criteri astratti in relazione a valori di media.

Così è stato dichiarato legittimo (16/1965) il sistema di accertamento catastale, anche se qui per ragioni di brevità la Corte è stata indotta a dire che la capacità contributiva è la cosa produttiva e non il reddito (una



imposta che colpisse la mera attitudine a produrre forse sarebbe incostituzionale).

La sentenza sul catasto è interessante perché è l'unica, mi pare, dove si parla del dovere di solidarietà economica a proposito di tributi, mentre altre volte (81/1958; 68/1964) la Corte aveva negato che l'art. 2 Cost. avesse qualche riferimento sia pure indiretto alla materia tributaria.

La sentenza è importante perché ci dice che è perfettamente compatibile con la Costituzione ogni determinazione di reddito fatta con criteri di media, ovviamente assunti sulla base di certe caratteristiche del bene o della fonte produttiva. Per quanto concerne gli accertamenti fatti sulla base di valutazioni presuntive la Corte li ritiene legittimi quando le presunzioni si fondano sulla comune esperienza e abbiano lo scopo di rendere certo e semplice il rapporto tributario. È il caso della presunzione di beni nell'asse ereditario (109/1967) rispetto alla quale la Corte non ha voluto approfondire peraltro un aspetto che è fondamentale, se la presunzione possa essere anche assoluta.

La giurisprudenza più interessante e più dibattuta in tema di presunzioni era quella che si era formata in tema di presunzione della continuità del reddito: non è arbitrario ritenere che il reddito denunciato dal contribuente si produca in periodi successivi (77/1967); i redditi accertati nell'anno precedente sono fondatamente ritenuti un positivo indice rivelatore di capacità contributiva (103/1967), ma se non vi è la possibilità di provare la eventuale diminuzione o il venir meno del reddito stesso, la disposizione finale diventa incostituzionale, in quanto il sistema sarebbe illogico e contrario alla comune esperienza (200/1976).

Attenta alle esigenze della semplificazione è la decisione n. 262/1983, con la quale si ritiene legittima la norma tributaria che assume come imponibile dell'INVIM quello già determinato ai fini dell'imposta di registro o dell'IVA.

In tema di presunzioni va registrata con favore la tendenza della Corte a richiedere sempre la prova contraria (283/1987; 103/1990), la corretta distinzione fra presunzioni in senso tecnico e tipizzazioni di fatti tassabili (131/1990). Debole invece è la difesa delle presunzioni che non siano «gravi, precise e concordanti» in nome dell'interesse pubblico (283/1987).

7. La razionalità dei tributi e l'effettivo collegamento con la ricchezza, anche nella tassazione retroattiva; la coerenza della struttura dei tributi con il proprio oggetto economico

Quanto alla definizione legislativa dei singoli tributi, alla loro razionalità e coerenza, la giurisprudenza della Corte in tema di capacità contributiva offre una gamma di criteri idonei a verificare razionalità e coerenza.

La giurisprudenza della Corte in tema di capacità contributiva contiene una serie di indicazioni utili che possono servire a risolvere il contemperamento di quelle due esigenze che devono essere rispettate nella legislazione tributaria, la razionalità e la semplificazione, consistente quest'ultima, per usare le parole della Corte stessa (109/1967; 50/1965) nel «dare certezza e semplicità al rapporto tributario», al fine di pervenire ad una «sollecita riscossione dell'imposta».

La individuazione di un presupposto economico come manifestazione determinata di capacità contributiva serve alla Corte per verificare due esigenze: che vi sia collegamento effettivo tra la prestazione imposta e il presupposto economico considerato; che le molteplici ipotesi di tassazione siano coerenti con quello stesso presupposto.



Quanto al primo punto - il collegamento fra prestazione e presupposto - è esso secondo la Corte che condiziona esclusivamente il riconoscimento della idoneità alla obbligazione tributaria. Il presupposto economico costituisce fondamento e limite dell'imposizione (92/1972), vale a dire causa e misura dell'obbligazione tributaria.

Il che vuol dire, prima di tutto, utilizzo del principio costituzionale di capacità contributiva come principio interpretativo: fra più interpretazioni consentite dalla lettera della legge l'interprete deve attenersi a quella che fa salvo il collegamento di cui si parla. Ricordo la sentenza n. 20/1972, in tema di tassa sull'occupazione di spazi e aree pubbliche: la Corte ha ritenuto che la tassazione debba corrispondere allo spazio effettivamente occupato, superando il criterio irrazionale, posto dalla lettera della legge, del «chilometro infrazionato».

L'applicazione che la Corte ha fatto del proprio indirizzo è stata la dichiarazione d'incostituzionalità dell'addizionale al contributo di miglioria ragguagliata, non al fatto economico preso in considerazione dalla legge, ma alla pura e semplice rata annuale iscritta a ruolo: l'iscrizione a ruolo, dice la Corte, non è una manifestazione di ricchezza, manca il collegamento con un autentico indice di capacità contributiva (54/1980; 219/1976).

Le decisioni più importanti che possono essere ricondotte alla esigenza che la prestazione d'imposta sia effettivamente collegata al presupposto proprio del tributo di cui si tratta sono la dichiarazione di incostituzionalità della maggiorazione del 10% del reddito in caso di omessa dichiarazione dei redditi (103/1967) e ancor più della disposizione secondo la quale le imposte dirette accertate nei confronti dei soggetti non tassabili in base a bilancio sono commisurate al reddito conseguito nell'anno precedente (200/1976). Il collegamento effettivo tra prestazione e presupposto deve esistere anche sotto il profilo temporale, sicché esso non deve risultare spezzato nella tassazione retroattiva (43/1964).

In tema di tassazione retroattiva il ragionamento che fa la Corte è il seguente: quando la legge assume ad oggetto di tassazione un fatto passato ovvero modifica retroattivamente una disciplina esistente, il collegamento effettivo fra capacità contributiva e tassazione può risultare spezzato; il venir meno di tale collegamento deve essere verificato di volta in volta. Dunque la legge tributaria retroattiva di per sé non è incostituzionale.

Anche se la Corte non ha fatto buona applicazione di questi principi in tema di tassazione dell'incremento di valore delle aree fabbricabili (perché allora la capacità contributiva esisteva), tale giurisprudenza è significativa da un altro punto di vista, perché esclude l'assimilazione, che pure da certa dottrina era stata fatta, tra legge penale e legge tributaria, per farne discendere la incostituzionalità di tutte le leggi tributarie retroattive, sulla base del divieto posto dalla Costituzione alla retroattività delle leggi penali. Implicitamente viene anche definitivamente accantonato un altro problema (per la verità già largamente superato in dottrina) quello del divieto della interpretazione analogica delle leggi di diritto tributario.

Il tipo di legislazione italiana, che possiamo chiamare «pluriarticolato», porta per ragioni varie, a ipotesi di tassazione incoerenti con la ratio economica del tributo.

La sentenza sull'ILOR è un modo di riportare un tributo, ambiguo nel disegno legislativo, come ha detto la Corte, alla coerenza con la peculiare capacità contributiva che è il reddito derivante da patrimonio. Non si può fondare un tributo - perché alla fine di questo si trattava - sulla presunzione di evasione di un altro



tributo (42/1980).

Altro esempio di richiamo alla coerenza del proprio oggetto è la sentenza sul cumulo dei redditi, anche se qui la sentenza della Corte può essere criticata per aver assunto erroneamente, a mio parere, quale soggetto consumatore del reddito prodotto il singolo coniuge e non il nucleo familiare (il problema è ancora aperto). Ma anche se fosse vero che i redditi del marito e della moglie, oltre che essere prodotti separatamente «sono tenuti distinti anche quando sono posti in comune ... con un grado di autonomia maggiore o minore a seconda dei casi», se fosse vera tale premessa (e il dissenso è solo su di essa), la sentenza sarebbe ineccepibile come richiamo alla coerenza di un tributo (179/1976). Anche da tale giurisprudenza si ricava dunque che, se la giustificazione di un tributo è data da un certo presupposto economico, la coerenza con tale presupposto, diventa esigenza di razionalità, prima ancora che di legittimità costituzionale.

#### 8. Principio di legalità e «sufficiente determinatezza» dei tributi. La delega legislativa

Occorre far riferimento a questo punto alla legalità della imposizione e al diritto del contribuente ad essere tassato in base alla legge.

Pregevole, perché significativa sul piano della interpretazione delle leggi tributarie, è l'affermazione (56/1972) secondo cui l'individuazione del soggetto passivo può essere anche implicita nel senso che debitore del tributo è colui cui si riferisce il presupposto.

La formula consolidata nell'interpretazione dell'art. 23, fatta dalla Corte, è che nella legge devono essere indicati gli elementi idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente nell'esercizio del potere impositivo (129/1969).

Possono essere rimessi alla pubblica amministrazione compiti non solo meramente esecutivi, bensì anche dei compiti di determinare elementi, presupposti o limiti variamente individuabili di una prestazione imponibile in base a dati e apprezzamenti tecnici.

Forse la Corte Costituzionale ha individuato con eccessiva larghezza i criteri direttivi idonei a delimitare i poteri dell'organo cui è rimessa l'integrazione legislativa. Condivido pertanto l'affermazione di chi, come Fedele, ha ravvisato nella giurisprudenza della Corte una quasi vanificazione del principio di legalità (anche se ciò è meno vero per le prestazioni tributarie rispetto alle altre).

Si pensi che secondo la Corte non è necessario che la legge indichi il limite massimo dell'imposizione e che un limite alla discrezionalità della pubblica amministrazione, per la determinazione della misura della prestazione, può essere ravvisato anche nel tipo di procedimento previsto dalla legge (ad es., nella composizione dell'organo chiamato a deliberare o nel sistema di controlli) e non necessariamente nella previsione dei criteri sostanziali (1/1960; 69/1973; 72/1969; 257/1982); ora si può dubitare che una imposta sia costituzionalmente legittima quando essa non indichi, contrariamente a quanto reputa la Corte (67/1973) il limite massimo dell'aliquota.

Secondo la Corte invece non occorre che il limite massimo della prestazione sia indicato dalla legge; si richiede soltanto che non sia lasciata all'arbitrio dell'ente la determinazione della prestazione; basta che siano previsti criteri idonei a delimitare la discrezionalità. E la Corte ha ritenuto idonei criteri di ogni tipo, facendoli variare da caso a caso. Forse tutto ciò è dovuto alla ampiezza della categoria delle «prestazioni



imposte» nella quale la Corte (72/1969) ha fatto rientrare anche prestazioni relative a rapporti privati, come i corrispettivi di servizi pubblici essenziali (è il caso, notissimo, delle tariffe telefoniche).

Pregevoli mi sembrano invece, in tema di legalità dell'imposizione, le precisazioni fatte dalla Corte secondo cui per legge si può intendere anche quella regionale (64/1965) (giacché la potestà tributaria delle regioni è prevista da altre norme costituzionali) e secondo cui l'art. 189 del trattato CEE, in quanto permette l'emanazione di regolamenti contenenti imposizione di prestazioni patrimoniali, non importa deroga alla riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., «dal momento che i regolamenti comunitari debbono statutariamente corrispondere ai principi e criteri direttivi stabiliti dal Trattato istitutivo della Comunità» (183/1973). Infine la Corte ha negato costantemente che dall'art. 23 Cost. discendesse un divieto di leggi tributarie retroattive (9/1959) e che il principio della riserva di legge ostasse al conferimento della delega legislativa al governo (21/1969; 126/1969).

Non si può definire deludente ma solo inadeguata la giurisprudenza che concerne la delega legislativa in materia tributaria, perché l'orientamento della Corte è di carattere generale. La Corte ha pertanto applicato alla legislazione tributaria la sua filosofia sulla «ampia delega»: i principi e i criteri direttivi vanno desunti dall'intera legge e non solo da singole disposizioni (111/1986); vanno desunti dalla legislazione preesistente, «dal complesso generale del sistema» (128/1986); l'autorizzazione nella legge delega all'esercizio frazionato può essere anche implicita (156/1985); può essere richiamata una legge precedente anche mediante una interpretazione logica e non meramente letterale della legge delega (233/1985).

Insomma la delega è in tutte le cose (o quasi), come emerge anche dalla giurisprudenza più recente (198/1998), dalla quale traspare che la Corte non ha voglia di occuparsi di decreti delegati.

#### 9. L'interpretazione adeguatrice

C'è un filone positivo che va sottolineato, ed è il richiamo all'interpretazione adeguatrice. La Corte ha dichiarato che l'interpretazione adeguatrice da parte del giudice non è una facoltà, ma un dovere: «il giudice remittente deve sempre e costantemente essere guidato dalla esigenza di rispetto dei precetti costituzionali e, quindi, ove una interpretazione appaia confliggente con alcuno di esso è tenuto soprattutto, in mancanza di un diritto vivente, ad adottare letture alternative maggiormente aderenti al parametro costituzionalmente vulnerato» (473/1995, 194/1994, 121 e 126/1994, 452/1998, 200/1999 in tema di ICI, 386/1999). In mancanza di un diritto vivente, dunque, il giudice ha l'obbligo di ricorrervi.

Ma non tutti i giudici tributari hanno la sensibilità e il coraggio di ricorrere alla interpretazione adeguatrice, quindi, se non interviene autorevolmente l'interpretazione della Corte, si possono determinare lungaggini processuali e disparità di trattamento.

Interpretative additive sono state la sentenza 328/2002 in tema di plusvalenze da cessione di immobili, e quella sulla presunzione di liberalità nelle donazioni fra coniugi (41/1999).

Addirittura, in tema di giurisdizione sulle sanzioni amministrative, la Corte si è spinta ad affermare (94/2006) che il giudice può sollevare la questione solo dopo aver accertato che sia impossibile seguire una interpretazione costituzionalmente corretta (l'interpretazione adeguatrice, appunto).

#### 10. L'interesse fiscale quale criterio per legittimare in diritto tributario le deroghe al diritto comune.





Esecutività, acconti d'imposta e divieto di sospendere la riscossione

La puntualizzazione dell'interesse fiscale come interesse pubblico è fatta in più decisioni della Corte (45/1963; 91/1963; 50/1965; 163/1974): l'interesse generale alla riscossione dei tributi è condizione di vita per la comunità, perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi statali.

Io credo che la Corte abbia fatto dell'interesse fiscale - inteso come interesse generale della comunità e non dell'amministrazione - lo spartiacque per legittimare o no nell'ordinamento tributario tutte quelle deroghe al diritto comune che sono la particolarità del diritto tributario e che fanno dire che questa branca del diritto sia diversa da tutte le altre. È una branca diversa, ma solo per il fine che persegue, o dove le deroghe si legittimano costituzionalmente in quanto sono preordinate al perseguimento di quel fine.

Lo studio del diritto tributario è studio di obbligazioni pubbliche che si caratterizzano per la loro subordinazione alla cura di interessi pubblici. A queste obbligazioni, di cui soggetto attivo è l'ente pubblico, si applicano le regole del diritto civile, del diritto amministrativo, del diritto processuale, salvo le deroghe stabilite dalle leggi tributarie. Lo studio del diritto tributario formale è lo studio di queste deroghe che, dopo l'entrata in vigore della Costituzione, non possono essere più odiose, irrazionali, fiscali nel senso deteriore del termine, ma finalizzate al perseguimento di un interesse pubblico costituzionalmente garantito.

Io credo che questa sia la indicazione più interessante che si possa raccogliere dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale la quale ha contribuito, insieme alla dottrina più attenta al dettato costituzionale, a liberare il diritto tributario dalla tara del fiscalismo facendone una branca del diritto di pari rango a tutti gli altri campi del diritto pubblico.

Detto questo, è facile cogliere la portata di giudizi di incostituzionalità di deroghe al diritto comune, dove le deroghe erano arbitrarie, irragionevoli (ovviamente in questi casi la irragionevolezza si risolveva nella violazione del principio di uguaglianza): il solve et repete (21/1961) che vedeva discriminato proprio il contribuente che per essere privo di mezzi sufficienti per fare il pagamento non poteva, senza pagare prima del processo, neppure chiedere giustizia; la regola secondo la quale l'azione giudiziaria non poteva essere promossa senza la preventiva iscrizione a ruolo dell'imposta: qui la Corte espressamente nega che quella regola fosse preordinata alla tutela di concrete esigenze, di un apprezzabile interesse dell'amministrazione alla attuazione della pretesa prima della tutela giurisdizionale (125/1969); la c.d. solidarietà tributaria, una forma di comodità che l'amministrazione stessa si era inventata, complice certa giurisprudenza (48/1968).

Da tale sentenza sono derivate altre importanti decisioni, come quella secondo la quale non sono incriminabili i soggetti non accertati quando l'incriminazione è subordinata all'accertamento definitivo (247/1983) (la Corte ha ritenuto costituzionalmente legittima la c.d. pregiudiziale tributaria, secondo la quale l'azione penale non può essere promossa fino a che non intervenga accertamento definitivo, 89/1982).

Viceversa sono state riconosciute costituzionalmente legittime una serie di norme riconducibili alla riscossione anche coattiva delle entrate, senza che sia necessario il previo accertamento della legittimità dell'imposizione, giacché il principio della esecutorietà, che consente la riscossione, garantisce il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato assicurandogli la pronta disponibilità di quei mezzi economici che sono indispensabili per assolvere i compiti di pubblico interesse (13/1970). Sono state pertanto ritenute legittime le norme che vietavano al giudice di sospendere l'esecuzione non solo dell'atto amministrativo, ma anche dell'esattore (87/1962).

Il divieto di sospendere è stato confermato con una decisione apparentemente più motivata dal punto di



vista del solo ragionamento tecnico-giuridico (63/1982).

Si è legittimato l'acconto, permanendo la fonte produttiva. La sentenza n. 77 del 1967, in tema di iscrizioni provvisorie a ruolo, scatenò una reazione molto vivace da parte della dottrina, perché la Corte aveva ricollegato, si disse, la riscossione anticipata al suo presupposto.

La finalità di agevolare l'accertamento e la riscossione dei tributi è alla base della figura del sostituto d'imposta (92/1972) sulla quale fa perno il sistema delle ritenute e degli acconti versati da terzi per conto del contribuente.

Così pure la figura del responsabile d'imposta è costituzionalmente legittima in quanto preordinata all'interesse del fisco alla realizzazione del credito d'imposta (120/1972).

Come si vede, l'interesse fiscale diventa parametro per legittimare o meno sul piano costituzionale una serie di norme che diversamente non troverebbero giustificazione nell'ordinamento.

#### 11. La giurisprudenza necessitata

Talora le scelte opinabili della Corte sono state (per usare una locuzione di Enrico Allorio) "necessitate", come quando la Corte ha ampliato la tutela posta dall'art. 19 del d.l. n. 688 del 1982 solo in quanto sollecitata dalla giurisprudenza comunitaria (114/2000). La più recente sentenza sul tema, che allarga compiutamente quella tutela, si può considerare anch'essa come derivata dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee (332/2002).

Una delle difficoltà comunemente riconosciuta a livello europeo per la dichiarazione d'incostituzionalità delle leggi tributarie è la restituzione delle imposte già riscosse e, quindi, il problema del bilancio e della programmazione economica da parte dei governi. Il problema non può essere risolto avendo il terrore di dichiarare l'incostituzionalità anche quando questa è sacrosanta come nel caso della doppia imposizione di ILOR e ICI (198/1998). In Germania il problema è stato risolto col rinvio pronunciato dalla Corte stessa del termine di produzione dell'effetto della dichiarazione di incostituzionalità (come ha fatto anche di recente con le note ordinanze sulle spese dei figli a carico); io non credo che si richieda una qualche modifica; potrebbe essere la Corte stessa ad avviare la prassi (come del resto mi pare abbia già fatto in qualche sentenza in tema di spesa). Altre volte la Corte ha sostenuto che il pagamento dell'imposta non è ragione sufficiente per negare l'applicazione di una regola ritenuta legittima (421/1995).

#### l) le motivazioni espressamente politiche

Vi sono delle decisioni con motivazioni attente alle finalità politiche delle leggi tributarie esaminate, senza collegamento con i termini giuridici delle questioni. C'è da augurarsi che non compaiano più nella giurisprudenza della Corte motivazioni come le seguenti, che non hanno bisogno di commento: a) a proposito della SOCOF, dopo l'affermazione secondo la quale la detraibilità di una imposta da altra imposta (quando abbiano lo stesso oggetto economico) è una tendenza (sic!) e non un principio, si legittima l'imposta per lo scopo che essa ha di «contenere l'onere gravante sul bilancio statale per la soddisfazione delle esigenze degli enti locali, in una situazione economica del Paese che si presenta di notevole gravità ed esige dai cittadini sacrifici straordinari» (574/1988). Ma finanza straordinaria non vuol dire imposizione al di fuori delle regole, come la stessa Corte aveva stabilito (307/1983); b) si legittima la tassazione delle royalties (211/1987) per lo scopo di «incoraggiare le imprese straniere ad operare in Italia, al fine di agevolare un mercato interno non adeguatamente sviluppato»; c) per legittimare una situazione di disparità di trattamento in tema di condono si fa riferimento al «gravissimo pregiudizio per le entrate pubbliche e i



conseguenti effetti negativi sulla finanza pubblica, investimenti, disoccupazione» (575/1988).

Di tenore politico può considerarsi anche la sentenza sull'IRAP di banche e assicurazioni (21/2005). In tale decisione la Corte ha giustificato la diversità di aliquote per tali soggetti, facendo proprie le argomentazioni politiche che furono adottate quando venne introdotta l'IRAP. Non solo: essa ha addirittura teorizzato una vaga funzione redistributiva, che se fosse applicata a tutte le imposte toglierebbe ai principi costituzionali ogni funzione di limite alla discrezionalità del legislatore.

II) l'interesse fiscale

L'attenzione «all'interesse fiscale», inizialmente l'elemento discriminante fra norme applicative poste nell'interesse dell'amministrazione e norme poste nell'interesse della collettività, fra fiscalismo e diritto tributario, torna a presentarsi nella giurisprudenza successiva come tutela della «ragion fiscale», sia quando la Corte la invoca per legittimare le presunzioni che non siano «gravi, precise e concordanti» (283/1987), sia quando la invoca per legittimare la proroga dei termini rimessa alla discrezionalità dell'amministrazione (177/1992). Correttamente invece è invocato il principio quando si è trattato di giustificare le diversità di trattamento nel procedimento di applicazione delle imposte, in quanto l'amministrazione esercita una funzione pubblica nei riguardi della generalità dei contribuenti (283/1984). La preoccupazione per l'interesse fiscale è tornata di recente, in tema di proroga di una imposta straordinaria e temporanea (l'imposta sul patrimonio netto delle imprese); in questo caso (328/2005) la Corte si è servita della ragionevolezza rovesciata: la norma è costituzionale perché "non è irragionevole", quindi tocca al contribuente la dimostrazione dell'irragionevolezza.

III) le formule ricorrenti nelle sentenze di rigetto

In ordine alle decisioni di rigetto non esiste una sorta di dottrina di cui la Corte si serva, ma esistono dei punti fermi che vorrebbero essere gli argomenti forti di dette decisioni.

a) Discrezionalità e tautologia emergono in molte decisioni: basti citare quella in tema di sospensione della decisione di secondo grado (165/2000); o quella che riguarda le detrazioni e il minimo vitale della famiglia (12/1998). La Corte non si è voluta esprimere sulla parità di trattamento per gli oneri deducibili delle persone fisiche e degli enti non commerciali (227/1998). La tautologia emerge poi quando la Corte legittima il divieto della prova testimoniale nel processo tributario dicendo che tale limite non è un vizio di legittimità costituzionale, ma solo la conseguenza della scelta, fatta in questo processo, dei limiti ai mezzi di prova (18/2000);

b) L'altro argomento forte che usa la Corte (una sorta di stereotipo) è quello della polisistematicità delle procedure tributarie (430/1995), quando si tratta di giustificare procedure diverse. Così anche in tema di proroga dei termini di decadenza e prescrizione (375/2002).

c) Una giurisprudenza che suscita critiche è quella sulla peculiarità del processo tributario. Essa è stata anche definita dalla Corte "sua spiccata specificità, rispetto a quello civile o amministrativo, che giustifica i limiti alla condanna alle spese" (53/1998).

La peculiarità si ritrova anche riferita alle singole imposte. La giurisprudenza costituzionale ha oscillato fra due affermazioni contrastanti: a) neppure la diversità delle singole imposte giustifica la disparità di trattamento (364/1964, 207/1988); secondo questo orientamento viene dichiarata incostituzionale la disposizione di legge «là dove non dispone» ciò che altra legge tributaria ha disposto; b) la peculiarità delle singole imposte non esige uniformità di disciplina (38/1990; 332/1992). La Corte parla anche di «differenti tipologie di tributo» (56/1992), un dogma che non viene spiegato neppure dove sarebbe facile.



Questo indirizzo si è consolidato (143/1992, 146/1992) quando la Corte, a proposito della diversità di trattamento per gli eredi del contribuente ai fini del condono, ha parlato di una disciplina «variegata e composita», correlata alla «diversità delle imposte» (143/1992, 146/1992).

D'altra parte, secondo la Corte (172/1986) il condono è istituito meramente procedimentale, non ha rilievo sostanziale e pertanto non viola l'art. 53 Cost.; inoltre il contribuente è libero di chiederlo, ottenendone beneficio, pertanto non c'è violazione dell'art. 3 Cost.

Ma ciò che manca nella giurisprudenza che ha enfatizzato la «natura, oggetto e struttura» delle singole imposte è la spiegazione di che cosa s'intenda per «peculiarità delle singole imposte».

Quando la Corte ha cercato di farlo in termini analitici (575/1988) (condono IVA) ha formulato soltanto proposizioni pretestuose dirette a coprire una scelta di tipo politico.

Quando si invoca la peculiarità di un tributo, come fondamento di una procedura applicativa propria, bisognerebbe dimostrare come da quella struttura discenda necessariamente (o non discenda) quella determinata procedura. Altrimenti la peculiarità diventa una tautologia.

Da ciò discende la inadeguatezza del richiamo che fa una parte della giurisprudenza costituzionale alla «peculiarità delle singole imposte» per giustificare le diversità di trattamento, anche quando non vi è alcuna connessione fra struttura del tributo e norma applicativa.

In questo filone va anche inserita la sentenza 454/1999, sulla riscossione frazionata nella TAR SU.

d) Insomma, c'è una sorta di spirito giustificazionista pressoché costante (263/1994, 309/1995, 287/1996). In questo filone giustificazionista si inseriscono anche le sentenze sul condono, con la conseguenza che le leggi di condono hanno avuto dalla Corte la consacrazione di leggi puramente formali. Tale è difatti una legge tributaria che parla di «forma atipica di definizione del rapporto che prescindendo da una analisi delle varie componenti dei redditi ed esaurisca il rapporto stesso mediante definizione forfetaria» (321/1995).

L'elemento che si nota è la preoccupazione politica per la finanza pubblica, che traspare nella sentenza sull'ICI 263/1994. Nello stesso filone, vale a dire in tema di giustificazione della spesa pubblica, si inserisce anche la sentenza sull'IRAP (156/2001).

e) Fra gli altri atteggiamenti della Corte vi è anche quello di utilizzare le categorie formali del diritto tributario adottando quella che sia più rispondente alla propria scelta politica.

Spesso la Corte confonde volutamente esenzioni ed esclusioni, e nella famosa sentenza sul canone Rai (284/2002) si rifà alla categoria dell'imposta.

f) Naturalmente, questa polivalenza nella motivazione delle sentenze potrebbe essere superata se la Corte cercasse di elaborare una cultura giuridica tributaristica per affrontare determinate questioni. E quando ha scelto questa strada, ha dovuto ammettere che essa non ha criteri per risolvere le più grosse questioni del nostro ordinamento, come ad esempio il «mai sopito dibattito intorno al concetto generale di reddito»: la Corte ha ritenuto che «dal sistema fiscale non è desumibile una nozione di reddito, che in quanto espressiva in sé della capacità contributiva possa costituire una sorta di archetipo al quale raffrontare le varie ipotesi di tassazione che il legislatore viene man mano introducendo, qualificandole come fattispecie



di imposizione sul reddito» (410/1995).

g) Un esempio di giurisprudenza sganciata dalla funzione delle categorie tributarie è la decisione sulla ritenuta d'imposta. Qui la Corte non ha tenuto conto della funzione agevolatrice della ritenuta, e ha tradotto tale funzione come "tendenzialmente agevolatrice" (272/1994). Una affermazione che non è retorica, ma sostanziale, ed ha condotto alla illogica sentenza 174/2001, nella quale si afferma l'applicazione della ritenuta in testa a soggetti esenti dall'IRPEG.

h) Altro esempio è quello di non aver mai voluto dare rilievo al principio della detrazione di imposta da imposta, che porta soltanto ad una lamentela circa l'eccessivo carico di tassazione su beni come gli immobili, senza che ne discenda nessun indirizzo giurisprudenziale. E ancora una volta la Corte giustifica questa complessità in base ai «fini cui si ispira, ampia discrezionalità del legislatore» (111/1997).

i) Talora la Corte semplifica la questione per individuare un punto semplice e forte che le consenta di risolvere la situazione con chiarezza, soprattutto se è a vantaggio del fisco. Ciò è avvenuto nella decisione sull'interpretazione autentica (229/1999), dove c'è stata appunto una sorta di fretta di decidere. La Corte insomma non ha voluto stabilire i confini tra interpretazione autentica e interpretazione pura e semplice.

## 12. Il condono fiscale

L'orientamento della Corte in tema di condono è realistico e di buon senso. In base ai principi costituzionali il condono sarebbe illegittimo per violazione degli artt. 3 e 53. Ma per la Corte si tratta di istituto meramente procedimentale che il contribuente è libero di chiedere, traendone beneficio (172/1986); un istituto che non pone problemi di parità di trattamento al suo interno (175/1986) e che, definendo la controversia già avviata, preclude la possibilità di continuarla (160/1988). E la discrezionalità del legislatore in tema di condono è legittimata anche nell'individuare i termini entro i quali vige l'esclusione della punibilità (155/2005).

Ancora più recentemente, poi, la Corte ha confermato il proprio indirizzo consolidato in tema di condono (340/2005), considerandolo uno strumento empirico: ne dà una valutazione realistica che lo mette al riparo da censure di incostituzionalità.

## 13. Parità di trattamento e ricerca di principi generali nell'applicazione delle imposte. La ricerca di principi e di argomenti di carattere sistematico: la nozione di tributo

Per quanto concerne le procedure di applicazione dei tributi, la giurisprudenza della Corte Costituzionale, ragionando in tema di parità di trattamento, ha posto le premesse per risolvere un altro ordine di problemi che nascono dalla legislazione italiana, legati alla mancanza di sistematicità.

Se si guarda alla legge italiana non è difficile fare un elenco di disposizioni relative all'applicazione dei tributi che, pur essendo preordinate alla stessa funzione, avevano una formulazione diversa a seconda del tipo di tributo, senza che tale diversità fosse giustificata dalla particolarità del presupposto: motivazione dell'accertamento, responsabilità degli eredi, accertamento integrativo, termini per il rimborso.

Nascevano problemi pratici perché la stessa regola in un tributo era formulata in un modo e in un altro in altro modo (vedi la motivazione degli avvisi); o addirittura per alcuni tributi era prevista per altri no (vedi la responsabilità solidale degli eredi del contribuente; la sospensione della riscossione). La giurisprudenza



tributaria sotto la spinta della giurisprudenza costituzionale (141/1974), di fronte a queste regole, ha cominciato a ragionare in termini di parità (o disparità) di trattamento, rilevando che molti di questi istituti non sono strettamente legati a questo o quel tributo, ma sono posti o nell'interesse generale del fisco o del contribuente, con la conseguenza che essi o si applicano sempre oppure, se sono irragionevoli, mai. Quando avviene che un istituto sia stato introdotto nell'ordinamento come disposizione di una legge relativa ad un tributo, ma senza essere necessariamente legato alla particolare struttura tecnica di esso, la mancata applicazione di esso ad altri tributi provoca disparità di trattamento.

Sicché la conclusione che se ne deve trarre è che o quell'istituto si applica a tutti i tributi o ne viene dichiarata la incostituzionalità ove se ne ravvisi la irragionevolezza. La Corte però non sempre è stata coerente sul punto (51/1982).

Non è che manchi nella giurisprudenza della Corte la ricerca occasionale di principi, come quando a proposito del processo si afferma che debbono prevalere i principi dell'affidamento, della conoscibilità dell'atto, della collaborazione leale tra le parti (118/1998). Una sentenza, questa, che sembra discostarsi dal tradizionale realismo giuridico. Alcune volte la Corte ha voluto indulgere a trattazioni sociologiche non necessarie, ai fini del giudizio (41/1999). Va segnalata questa sentenza per il riconoscimento della logicità della presunzione e dell'esigenza della prova contraria.

Altre volte la Corte ha fatto lo sforzo di ricorrere ad argomenti di carattere sistematico, come (362/2000) nell'intento raggiunto di armonizzare nel sistema catastale il ricorso ai canoni locativi nella tassazione del reddito dei fabbricati. Una sentenza di grande valore sistematico è la 320/2005, nella quale si afferma non essere compatibile con la ragionevolezza l'operato del legislatore che qualifichi da una parte un pagamento di imposta come non dovuto, e dall'altra lo sottragga all'azione di ripetizione di indebito.

Per la precisazione del concetto di tributo esigita dalla riforma ultima che ha devoluto alle commissioni tributarie la giurisdizione in tema di "tutti i tributi, di ogni genere e specie", è interessante la sentenza 26/1998, che rifiuta l'assimilazione fra le prestazioni imposte solo in quanto accomunate dalle procedure di riscossione, con la conseguenza pratica che alcune entrate, come i contributi ai consorzi di bonifica, «per caratteri ontologici non sono configurabili come prestazioni tributarie aventi l'identica natura dei tributi erariali».

È interessante la sentenza sui giudici tributari nuovi (144/1998), nella quale la Corte afferma che non si è creato un giudice nuovo speciale, in quanto è rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici né l'ambito delle controversie tributarie.

#### 14. Sensibilità storico-politica della Corte

Vi è talvolta una notevole sensibilità storica e politica della Corte, come quella manifestata nella interessante sentenza (535/1988) sulla natura del canone televisivo, diventato appunto imposta per evoluzione storica.

Altra cosa, rispetto alle motivazioni politiche, sono le sentenze della Corte nelle quali essa fa voti (66/1986) esprime auspici, come quello sull'adeguamento delle sanzioni alla gravità della situazione (82, 83, 84/1989) o sulla portata di determinate esenzioni (167/1992), o esprime moniti sulla finanza locale (242/1984), sugli «inconvenienti» e le «disarmonie» nella collaborazione dei comuni all'accertamento delle imposte sui redditi (298/1984), sul trattamento delle famiglie monoreddito (85/1985).



Di recente, va segnalata la sentenza n. 280/2005, in tema di riscossione. Nel dichiarare l'illegittimità dell'art. 25 D.Lgs. n. 602/1973 (laddove non prevedeva un termine decadenziale per la notifica della cartella), la Corte rivolge un monito al legislatore affinché stabilisca un termine anche per la consegna dei ruoli al concessionario. Si tratta del punto di arrivo di una bella giurisprudenza in tema di termini della riscossione.

#### 15. Indifferenza della Corte rispetto a un'interpretazione formalmente rigorosa delle categorie proprie del diritto tributario

In generale la Corte si mostra neutrale rispetto alla precisazione degli istituti del diritto tributario, anche quando la risoluzione della questione di costituzionalità dovesse dipendere da quella precisazione: reddito, oneri, esenzioni, sanzioni (181/1991). Secondo la Corte non merita credito la distinzione tra esenzione ed esclusione perché la nozione di agevolazione sta ad indicare indifferentemente l'una e l'altra categoria (387/1989, 277/1984).

Ma non tutte le agevolazioni sono esenzioni. Talora viene confusa l'intassabilità con la esenzione (467/1992). E non si può chiamare «esonero» una situazione d'intassabilità (211/1987). Ma direi che il caso più clamoroso è la sentenza sull'ICIAP (103/1991) dove la Corte, facendosi trascinare dalle ordinanze di rimessione, ha messo sullo stesso piano le categorie scolastiche del diritto tributario, presupposto, base imponibile, presunzione.

Esiste tuttavia tutta una giurisprudenza che tratta col dovuto rigore il profilo tecnico del diritto tributario: quella sulla strumentalità dei redditi fondiari rispetto a quello d'impresa (79/1987); quella, pregevolissima, sulla unitarietà del concetto di reddito (200/1987): è una sentenza esemplare dal punto di vista dello scrupolo dottrinale al fine di risolvere la questione di costituzionalità. In questa linea (anche se è criticabile per altri versi) è la decisione che prende posizione sulla natura del corrispettivo, ragguagliato al reddito, come prezzo (139/1985).

Pongono correttamente il problema in esame la decisione (87/1986) in tema di rapporto tra capacità contributiva e forma dei redditi in materia di ILOR e l'altra, lucida, con la quale la Corte, in tema di operazioni speculative, ha distinto nettamente apparenti presunzioni assolute da quelle che più correttamente ha definito «tipizzazioni legali» di fatti tributari (131/1991).

#### 16. Le sanzioni fiscali improprie: la determinazione dell'imposta subordinata all'osservanza di obblighi tributari

Non è raro trovare nelle leggi tributarie delle norme che si possono configurare come delle «sanzioni improprie». Si tratta di questo: per il contribuente che ha violato determinati obblighi non solo è prevista una sanzione formale (amministrativa o penale che sia), ma una situazione di svantaggio rispetto a chi ha osservato l'obbligo previsto. Tale situazione può essere di carattere procedimentale, oppure di carattere sostanziale.

La questione è delicata e merita notevole attenzione. C'è da chiedersi se siano in regola con la Costituzione disposizioni che negano l'applicazione di norme sostanziali dei tributi (come le deduzioni degli oneri) in caso di omessa dichiarazione e di conseguente accertamento sintetico. La ribellione del contribuente all'ordinamento che si concreta nella omessa o infedele dichiarazione, la sua mancata collaborazione con l'amministrazione, viene punita con una sanzione propria. E l'adeguatezza di tale sanzione alla gravità della



violazione è un problema che va risolto in sede legislativa, dove non si può pensare che l'ordinamento tributario debba predisporre una «punizione complessiva» data dalla sanzione propria più un aggravamento della tassazione, di cui vengono alterati i termini sostanziali.

Io credo che, in linea di principio, la violazione di un obbligo da parte del contribuente, una volta che sia stata colpita da una sanzione propria, non possa comportare anche l'alterazione della disciplina sostanziale prevista per un determinato presupposto economico.

Può essere anche aggravata la situazione procedimentale del contribuente (e sotto questo profilo una disparità di trattamento non esiste per chi è venuto meno ai suoi doveri), ma una volta accertata l'imposta, secondo la procedura prevista, essa non può essere aggravata, pena la violazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Con la decisione 186/1982 la Corte ha ritenuto legittimo l'art. 74 D.P.R. n. 597 del 1973 (che non consentiva la detrazione, nella determinazione dei redditi, dei costi di cui è stata omessa la registrazione o che non sono stati imputati al conto dei profitti e delle perdite allegato alla dichiarazione), ritenendo la disposizione di carattere sostanziale che pone le condizioni necessarie per godere di un determinato diritto. Non mi pare che una tale decisione sia coerente col principio di capacità contributiva, interpretato dalla stessa Corte come esigenza di collegamento tra imposta e presupposto economico.

In conclusione: la violazione di un obbligo fiscale, formalmente sanzionata non legittima come una specie di sanzione impropria aggiuntiva, l'alterazione della disciplina sostanziale del tributo.

Il problema è sfato affrontato e risolto dalla Corte Costituzionale con un orientamento non ancora chiaro. Difatti, con sentenza n. 103 del 1967 la Corte dichiarò incostituzionale la maggiorazione del 10%, rispetto al reddito accertato per l'anno precedente, per il contribuente che non avesse presentato la dichiarazione ritenendo che «nessun elemento concreto o indice positivo può essere posto a suo fondamento», mentre nella stessa sentenza si dichiarò legittima la iscrizione a ruolo dei redditi accertati per l'anno precedente con questo ragionamento: «La norma trova una duplice giustificazione nel comportamento del contribuente che, pur avendo conseguito redditi soggetti ad imposta, ha ommesso di dichiararli, e nella esistenza di redditi accertati per l'anno precedente che fondatamente sono ritenuti un positivo indice rivelatore di capacità contributiva».

Dunque il semplice comportamento omissivo del contribuente non è stato reputato un indice di capacità contributiva.

Con sentenza successiva (201/1970) la Corte ha ritenuto che la determinazione della quantità di un tributo può ben essere dalla legge subordinata alla osservanza di un determinato obbligo: l'indeducibilità della spesa sancita dalla norma (art. 109 lett. c), t.u. 29 gennaio 1958, n. 645), come conseguenza dell'inadempimento dell'obbligo imposto, non può ritenersi in contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost.

Secondo la Corte la norma, tendendo ad impedire possibili evasioni fiscali, appare direttamente giustificata dalla esigenza di tutelare l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi.

C'è da rilevare che l'interesse fiscale può legittimare l'adozione di norme più severe per la procedura d'accertamento e l'adozione di sanzioni, anche penali, per chi tenta l'evasione, ma non può trasformare in reddito ciò che reddito non è.





Difatti è da condividere la sentenza n. 123/1982 con la quale la Corte ha riconosciuto la legittimità dell'art. 3 del D.P.R. n. 600 del 1973, che impone al contribuente l'onere di produrre in allegato alla dichiarazione dei redditi la documentazione relativa alle deduzioni e detrazioni; difatti la mancata documentazione non preclude al contribuente la possibilità di provare quei fatti davanti al giudice. Mentre non mi pare si possa condividere la decisione n. 121/1982 con la quale si ritiene legittimo l'art. 18 del D.P.R. n. 643 del 1972, in tema di INVIM, secondo la quale il contribuente deve dichiarare, a pena di inammissibilità, determinate spese, come quelle incrementative, senza aver la possibilità di provarle davanti al giudice tributario.

È la più clamorosa legittimazione delle sanzioni improprie la giustificazione dell'imposta di fabbricazione quando manchi il presupposto e vi sia soltanto «il concorso nel reato»: la giustificazione del tributo viene ravvisata nel «turbare la disciplina del tributo» (219/1988). Ma per tale turbativa il problema è solo di adeguamento della sanzione penale non di imposizione tributaria.

#### 17. La tutela del contribuente e il processo tributario

Per quanto concerne il processo tributario e la conservazione di quel giudice che sono le commissioni tributarie, la giurisprudenza della Corte è stata, come ha puntualizzato Allorio, una giurisprudenza politicamente necessitata. Si spiega così che la Corte ha potuto prima dichiarare le commissioni organi giurisdizionali, poi organi amministrativi e infine è andata a cercare col lanternino gli argomenti impliciti nelle leggi di riforma per dimostrare che il Parlamento con l'autorevolezza propria della interpretazione autentica avesse risolto il dubbio di ermeneutica in senso favorevole alla giurisdizionalità (12/1957; 41/1957; 42/1957; 81/1958; 32/1963; 103/1964; 6/1969; 10/1969; 215/1976).

Indipendentemente dallo stretto giudizio di legittimità costituzionale, va detto pertanto che la Corte non poteva ignorare che prima della riforma le commissioni coesistevano col giudice ordinario e che quindi la conservazione delle stesse, sia pure intesa come revisione, non potesse ignorare la tutela complessiva che veniva accordata al contribuente prima e dopo la riforma.

La Corte non ha approfittato delle occasioni che le sono state offerte per migliorare il processo tributario, come quando (196/1982) non ha indicato le ragioni della diversità e della snellezza del processo tributario dalle quali debba discendere il divieto della condanna alle spese della parte soccombente.

Talvolta ci sono di mezzo questioni organizzative e finanziarie sulle quali la Corte non può fare alcunché. Sintomatica è la decisione sulla preparazione dei giudici tributari, che la Corte legittima in questo modo: a) vi sono giudici, come quelli conciliatori, per i quali non sono previsti requisiti specifici di idoneità; b) i giudici tributari debbono avere il diploma di secondo grado; c) la scelta è rimessa al Tribunale; d) anche nei progetti di riforma vengono prescritti requisiti sostanzialmente uguali (154/1984).

Ancora più significativa la giurisprudenza in tema di pubblicità delle udienze: con una prima sentenza la Corte ritiene indifferibile la modifica della legge (212/1986): si nega in tale sentenza che nel processo tributario vi sia «una riservatezza dell'oggetto», anzi si afferma che l'imposizione deve essere trasparente, anche se non c'è un diritto del cittadino al controllo. Ma la soppressione dell'art. 39 interviene solo con la legge 198/1988 e allora arriva la pronuncia di «incostituzionalità sopravvenuta» (50/1989), data la gradualità con la quale, dice la Corte, «si è consolidata l'opinione dottrinale e l'orientamento della giurisprudenza circa il carattere giurisdizionale delle commissioni».



Ma vi è una giurisprudenza costituzionale in ordine all'oggetto del processo che va sottolineata come valorizzazione del diritto sostanziale (e quindi indirettamente del principio di capacità contributiva) e che diventa di grande interesse rispetto alla innovazione contenuta nella recente legislazione circa i motivi del ricorso che può essere proposto solo per vizi propri dell'atto impugnato. Secondo la Corte i diritti nascenti dalla legge tributaria possono essere sottoposti al giudice tributario in tutte le occasioni in cui gli sia portato a conoscenza un atto che contenga una pretesa (178/1984). Nel caso di responsabilità solidale ove venga notificato come primo atto l'avviso di mora, il contribuente può agire contestando anche nel merito l'obbligazione tributaria (184/1989). La tutela del terzo cessionario contro gli atti della finanza è ampia potendo contestare i presupposti della sua limitata responsabilità tributaria, nonché la sussistenza del debito d'imposta, anche impugnando l'atto della riscossione non preceduto dall'avviso di accertamento (219/1991).

Altra giurisprudenza degna di considerazione, è quella elaborata dalla Corte in materia di tutela giurisdizionale (360/1994, 62/1998), diritto al rimborso (406/1997) e limite all'opposizione di terzi nel pignoramento fiscale (416/1996, 522/2002 che giustamente ha dichiarato incostituzionale la norma che subordina al pagamento dell'imposta l'esercizio dell'azione esecutiva).

#### 18. I tributi propri della finanza locale

Le sentenze 296 e 297/2003 definiscono la nozione di tributo proprio delle Regioni posta dall'art. 119 Cost.: "tributi propri" delle Regioni sono solo quelli istituiti con legge regionale, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale. Si tratta di due sentenze persuasive, che introducono un elemento di grande chiarezza politica e giuridica.

La sentenza n. 37/2004 è una decisione di grosso respiro giuridico, e di forte portata pratica, che blocca il sistema tributario degli enti locali, finché non intervenga una legge statale di coordinamento dell'intera finanza pubblica, che consenta l'ordinato passaggio dal vecchio sistema a quello nuovo di cui all'art. 119 modificato. Deve quindi essere una legge statale organica ad avviare il sistema tributario locale.

Con la 241/2004 la Corte, nel riprendere la giurisprudenza recente, afferma che solo al legislatore statale spetta la potestà legislativa di dettare norme modificative della disciplina dei tributi istituiti.

Nello stesso filone va collocata la sentenza sull'ICI (75/2006): in quanto istituita dallo Stato, è solo da questo disciplinata.

I limiti posti dalla legge dello Stato si trovano anche nella decisione sulle aliquote dell'addizionale IRPEF (2/2006): le Regioni possono improntare tale prelievo a criteri di progressività, purché rispettino la legge statale.

#### 19. Conclusione: esigenza di contemperare l'interesse fiscale, come interesse della comunità, con il diritto del contribuente ad essere tassato in base alla legge

In conclusione, il diritto tributario italiano deve imboccare la strada del giusto contemperamento fra l'interesse fiscale, come interesse della comunità, e il diritto del contribuente ad essere tassato secondo la legge.

Come ci ha insegnato Micheli, quello fiscale è un dovere di solidarietà civile. Il rapporto tributario deve



essere pertanto un rapporto di buona fede, secondo un principio che in altri Paesi è stato codificato e che anche in Italia viene valorizzato dalla Cassazione in termini di diritto costituzionale (Cass., sez. trib., 21513/2006).

La legalità dell'imposizione richiede non solo la disciplina dei rapporti, ma l'organizzazione necessaria per attuarla, sia dell'amministrazione che del giudice adeguato. Senza una adeguata tutela giurisdizionale tutta l'imposizione prevista dalle leggi tributarie sarebbe costituzionalmente illegittima. Anche nella materia tributaria la Corte, come ha scritto lucidamente Valerio Onida, «sospesa a metà fra astrattezza della legge e la concretezza dei casi della vita» ha salvaguardato «certe condizioni minime» di giustizia, ma a differenza di quanto ha prodotto per gli altri campi del diritto, non ha immesso, nella vita collettiva, lo spirito e la logica che si rifanno ai grandi ideali del costituzionalismo.

Ciò è dovuto al fatto che gli ideali del costituzionalismo tributario moderno non sono comuni ai diversi ordinamenti come gli altri principi, per la stretta connessione che vi è fra tali ideali e le caratteristiche politiche, e io direi ancora di più con il costume civile dei singoli Stati.

Di conseguenza la Corte, pur dando una interpretazione in generale dell'interesse fiscale come interesse della comunità, una definizione quindi costituzionalmente corretta di tale interesse, nelle singole decisioni ne ha dato una versione più antica, che in pratica coincide con la vecchia "ragion di Stato". Si spiega così che, pur avendo la Corte affermato che neppure le esigenze della contingenza economica possano violare i principi costituzionali, ha emesso delle decisioni tributarie con motivazioni espressamente politiche, al di fuori di ogni logica giuridica.

Non si può pertanto dire che nella giurisprudenza tributaria siano emersi coerenti e costanti orientamenti della giustizia tributaria e della ragionevolezza degli istituti.

Tale giurisprudenza è stata molto empirica e quindi quelle condizioni minime che pure di frequente la Corte ha posto non hanno creato quello spirito che ci si sarebbe aspettato. Forse in tema di giustizia tributaria, in un Paese dove il fisco non funziona per la disorganizzazione dell'amministrazione, e, diciamo pure, per l'assenza di spirito civico, per la concezione incivile del fisco di cui abbiamo avuto recenti manifestazioni, per un costume che certamente non si può ricondurre a quello delle moderne democrazie, la Corte non poteva essa creare l'organizzazione dello Stato e il costume del Paese.

Basti dire che la Corte ha dovuto legittimare più volte la proroga dei termini dell'accertamento proprio facendo riferimento alla disorganizzazione dell'amministrazione. E ha legittimato una prassi, quella dei condoni (un istituto che rinnega alle radici i principi costituzionali), proprio per la necessità di reperire in qualche modo entrate non diversamente reperibili.

Da queste premesse si capisce perché nella materia tributaria la stella polare della Corte sia stata la discrezionalità politica (sia nella definizione dei tributi, sia nella elevatezza delle aliquote), col solo limite della ragionevolezza, con un esiguo numero di decisioni che eliminassero degli istituti tributari per irragionevolezza.

Malgrado questi limiti io credo che l'influsso della giurisprudenza costituzionale sul diritto tributario abbia fornito utili punti di riferimento per fondare su basi razionali questo diritto. L'insufficiente elaborazione dottrinale delle categorie proprie del diritto tributario (come la ritenuta d'imposta e la differenza fra esenzione ed esclusione) ha indotto la Corte a sostenere la loro pratica irrilevanza, assumendo come unico



punto di riferimento la tutela dell'erario o più in generale della politica economica.

Ma vi sono alcuni punti che meritano una grande attenzione: l'esigenza della parità di trattamento anche nella diversità delle singole imposte che può fondare l'esigenza costituzionale della codificazione fiscale, il dovere del giudice tributario di adottare l'interpretazione adeguatrice delle disposizioni fiscali.

In conclusione, una giurisprudenza "necessitata", molte volte contraddittoria, ma sempre aperta, che tocca alla dottrina sollecitare ad evolversi verso soluzioni più coraggiose e coerenti al "costituzionalismo moderno".

Enrico De Mita

Prof. Emerito di diritto tributario

presso l'Università Cattolica

del Sacro Cuore di Milano

Per abbonarsi al Bollettino Tributario e ricevere l'omaggio di AteneoWeb cliccare qui.

NOTE:

1. Il presente articolo riproduce il testo dell'Introduzione dell'Autore al volume I cinquant'anni della Corte Costituzionale. Diritto tributario, Roma, a cura di L. PERRONE - C. BERLIRI.

La giurisprudenza della Corte Costituzionale nella materia tributaria è raccolta nei miei tre volumi Fisco e Costituzione, vol. I, 1957-1983, Milano, 1984; vol. II, 1984-1992, Milano, 1993; vol. III, 1994-2002, Milano, 2003.

Gli indici cronologico e analitico completi di detta giurisprudenza si trovano nel mio Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria, Milano, 2004.

Â

Bollettino Tributario