

L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria: principi fondanti, limiti e sopravvissute ragioni di un mito

di Daniela Conte

Ricercatore confermato

Università degli Studi di Napoli Parthenope

ABSTRACT

The progressive weakening of the 'solidarity torsion' of the tax obligation has opened the way to a (possible) notion of ability to pay that, unlike the classical one placed to guard the 'community' dimension of taxation, operates as a simple criterion of division and therefore, it is aimed at achieving tax equality, in terms of reasonableness. This has led to the consequent erosion of the basis justifying the principle of unavailability of the tax obligation, which precisely justifies the need for rigorous protection of the subjective profiles of the distribution of the tax burden. All this leads to reflections on the unavailability, both with reference to the legislative selection of the assumptions of the taxes as to the exercise of the administrative function of taxation for the purpose of tax assessment.

SINTESI

Il progressivo indebolimento della 'torsione solidaristica' dell'obbligazione tributaria ha aperto la strada ad una (possibile) nozione di capacità contributiva che, a differenza di quella classica posta a presidio della dimensione 'comunitaria' della fiscalità, opera come mero criterio di riparto e, dunque, è volta a realizzare l'uguaglianza tributaria, sotto il profilo della ragionevolezza. A tanto consegue la riflessa erosione della base giustificativa del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria che proprio nell'esigenza di rigorosa tutela dei profili soggettivi del riparto del carico fiscale trova la sua giustificazione.

Tutto ciò induce a riflessioni sulla indisponibilità tanto con riferimento alla selezione legislativa dei presupposti delle imposte quanto all'esercizio della funzione di imposizione ai fini dell'accertamento tributario.

SOMMARIO: 1. Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e la sua (declinante) rilevanza nell'attuale contesto ordinamentale – 2. La relazione tra interesse fiscale, capacità contributiva e indisponibilità dell'obbligazione tributaria alla luce delle esigenze di giustizia distributiva – 3. Il 'mito' dell'indisponibilità e la 'chimera' della sua infondatezza nei nuovi trend accertativi

1. Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e la sua (declinante) rilevanza nell'attuale contesto ordinamentale

Uno dei nodi principali del dibattito dottrinale sull'obbligazione tributaria riguarda

la sua indisponibilità¹. L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in quanto volta all'equo riparto tra i consociati del carico fiscale, ha fondamento negli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione e, dunque, va ricondotta al dovere solidaristico di concorrere alle spese pubbliche in ragione della reale ed effettiva capacità contributiva volta a garantire la ripartizione secondo i principi di giustizia distributiva². In questa lettura costituzionalmente orientata, il fondamento del dovere tributario non va individuato nella subordinazione dell'individuo ad un astratto potere d'imperio volto a soddisfare le esigenze dello Stato-apparato bensì nell'appartenenza del singolo alla collettività e nell'interesse dei consociati alla partecipazione di ciascuno alle spese dello Stato nonché alla commisurazione della partecipazione alla potenzialità

¹ Sul tema, senza alcuna pretesa di completezza, si vedano: A. D. GIANNINI, *Istituzioni di dir. trib.*, Milano, 1951, 20 e 57; ID., *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1953, II, 291 ss.; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol II, tomo I, Milano, 1957, 79 ss.; P. PERUGGIA, *Concordato fiscale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in Dir. prat. trib., 1980, II, 921 ss.; M. REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in Dir. prat. trib., I, 1995, 407 ss.; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua 'indisponibilità'* in S. LA ROSA, (a cura di) *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2007, 45 ss.; A. FANTOZZI, *Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in M. POGGIOLI, *Adesione, conciliazione ed autotutela. Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Torino, 2007, 49 ss.; A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in S. LA ROSA, (a cura di) *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2007, 121 ss.; S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività amministrativa tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in Giur. trib., n. 2, 2008, 241 ss.; P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in Rass. trib., n. 3, 2008, 595; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001; A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase di riscossione*, Milano, 2010.

Numerose le elaborazioni di teoria generale sul tema della indisponibilità, tra queste v. A. PIRAS, *Sull'esercizio della facoltà di disporre*, in Nuova riv. dir. comm., 1947, 1, 27; L. FRANCIARIO, *Indisponibilità (vincoli di)* in Enc. giur. Treccani, XVI, Roma, 1989, 685; F. REALMONTE – A. MAGRI, *Indisponibilità*, in Enc. dir., Agg., III, Milano, 1999, 685.

² Il problema del fondamento costituzionale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è centrale nel dibattito dottrinale. Il riferimento è innanzitutto all'art. 23 Cost., poiché, nel richiedere che la misura del tributo sia determinata dalla legge, si esclude che gli organi dell'amministrazione finanziaria possano disporre di tale misura, essendo in ogni caso l'agire amministrativo volto alla definizione del prelievo vincolato alla legge. Ravvisa il fondamento dell'indisponibilità nell'art. 23 Cost., A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo ed accordi in fase di riscossione*, cit, 130 al quale si rinvia per gli ampi riferimenti bibliografici. La lettura costituzionale del principio di indisponibilità del tributo ha portato M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in M. MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 1 ss., a individuare il suo fondamento nel principio di imparzialità dell'attività amministrativa di cui all'art. 97, comma 1, Cost. *Contra*, P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 114 il quale afferma; "a tacer d'altro, così ragionando s'incorre in un evidente slittamento di piani (da quello del 'dover essere' a quello dell'"essere"), postulandosi un rapporto di derivazione nient'affatto necessitato (e, anzi, escluso dalla fisiologia dell'azione amministrativa) tra l'indisponibilità tributaria ed i principi dell'imparzialità e del buon andamento".

economica del singolo, così da collocare il dovere tributario tra quelli inderogabili di cui all'art. 2 Cost.. Per comprenderlo è necessario, innanzitutto, riflettere sulla natura e sulla funzione dell'imposta. L'imposta è un credito fornito di natura speciale che ha la tipica funzione di ripartire tra i consociati la spesa pubblica³. In ogni legge d'imposta, il legislatore ha l'obbligo inderogabile di individuare per il riparto indici espressivi della effettiva ed attuale capacità contributiva dei soggetti passivi e di costruire il profilo sostanziale dell'imposta con l'obiettivo di rispettare la perequazione nel riparto. Gli indici di riparto individuano fatti e situazioni dai quali si fa dipendere la determinazione della quota di contribuzione che fa carico a ciascun contribuente e alla quale corrisponde il debito individuale di imposta. Fatti e situazioni che non hanno tanto la funzione di risolvere il conflitto di interesse esterno tra Stato e contribuente quanto, invece, il potenziale conflitto interno tra i consociati interessati alla ripartizione, determinando, quindi, attraverso la norma di riparto, il rapporto relativo di partecipazione individuale alla comune contribuzione. La norma di riparto, una volta fissata, diventa intangibile per tutto il tempo della sua vigenza nei confronti di tutti i membri della platea contributiva che la legge stessa ha originariamente individuato. La legge d'imposta riconosce, infatti, a ciascun singolo partecipante al riparto un intangibile diritto soggettivo individuale nei confronti di ciascuno degli altri condebitori. Questo diritto all'invarianza del credito di ripartizione può farsi rientrare nella categoria, designata dall'art. 2 della Costituzione, dei "diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo che nelle formazioni sociali dove si svolge la sua personalità" che l'articolo in questione riconosce e garantisce. È, dunque, corretto affermare che l'intangibilità dei criteri di riparto e la loro vincolatività *erga omnes* sono tutelati dagli artt. 2, 3, comma 2 e 53 della Costituzione.

³ Sulla teoria dell'imposta come obbligazione di ripartizione, v. L.V. BERLIRI, *La giusta imposta: Appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione. Lineamenti di riforma organica della finanza ordinaria*, Giuffrè, Milano, 1975. In argomento, v. G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario*. Parte Generale, IV ed., Padova, 2003, 17; ID., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *il fisco*, n. 6, 2003, 798; ID., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8, 2004, 897 ss.; A. FEDELE, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, n. 3, 1992, 464; ID., *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1, 1999, 971 ss.; ID., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1, 2002, 31 ss..

In questo modello - basato sulla giustificazione "comunitaria" del dovere tributario e, dunque, sul legame che la Costituzione italiana presuppone esistere tra persona e comunità - il tratto rilevante di tale dovere è da rintracciare nel concetto del 'giusto' riparto, a presidio del quale è posto il principio di capacità contributiva e il suo corollario della indisponibilità dell'obbligazione tributaria⁴. Nella ricerca e individuazione degli indici di riparto, il legislatore è, dunque, obbligato ad assumere a presupposto soltanto fatti espressivi di capacità economica e, dunque, fatti consistenti o in denaro o in ricchezze non monetarie (beni) ma agevolmente trasformabili in denaro attraverso appropriati atti di scambio sul mercato; il legislatore è, inoltre, delegato ad "imputare" l'indice di forza economica al soggetto che ne è il "possessore"⁵. È in questo contesto che emerge e prende corpo il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria inteso come obbligo degli organi della legislazione di scegliere, per il riparto, indici espressivi di forza contributiva dei soggetti colpiti; e, altresì, obbligo di strutturare gli indici in modo da rispettare la perequazione o parità di trattamento nel riparto.

Lo stretto legame tra capacità contributiva e indisponibilità del tributo⁶ non sgombera, tuttavia, il campo dai dubbi circa l'esatto contenuto da riconoscere all'indisponibilità; anzi, è proprio il quadro di riferimento così delineato che alimenta l'incertezza sulla sua portata, tenuto conto soprattutto dell'attuale dibattito sulla

⁴ Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, 1996, 158 ss.; A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in B. PEZZINI, C. SACCHETTO (a cura di), *Il dovere di solidarietà*, Milano, 2005, 20 ss..

⁵ Così G. Falsitta, *Natura e funzione dell'imposta con riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in S. La Rosa, *Autorità e consenso*, Giuffrè, Milano, il quale ha affermato: "È solo la presenza di questo elemento (il "possesso" in senso tributario e non meramente civilistico) a tramutare l'indice di ricchezza colpito, su cui si modella il riparto, e che nella sua nuda e cruda oggettività è fatto neutrale, in indice di idoneità soggettiva alla contribuzione del singolo soggetto elevato dalla legge al rango di contribuente e incluso nella platea dei contribuenti di una stessa imposta. È una aberrazione il credere che si possa chiamare alla contribuzione un qualsiasi soggetto in forza di un indice di forza economica reale, oggettivo ma che è scompagnato dal legame "soggettivo" del "possesso" di cui si è detto con il chiamato a pagare".

⁶ Riconosce l'esistenza di un rapporto di derivazione e dipendenza concettuale tra il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost e il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, inteso come logico corollario e presidio del primo, M. POGGIOLI, *Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, tra incertezze definitive e prospettive di evoluzione. Considerazioni introduttive*, in M. POGGIOLI (a cura di) *Adesione, conciliazione ed autotutela. Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Torino, 2007, 6.

rispondenza del sistema fiscale e dei nuovi tributi che lo compongono⁷ ad una (possibile) nozione di capacità contributiva “aggiornata e al passo coi tempi”⁸.

Nel contesto attuale, il crescente indebolimento del principio di capacità contributiva (che da valore assoluto e invalicabile dell’ordinamento tributario sembrerebbe degradare a mero criterio di razionalità del sistema suscettibile di essere sacrificato rispetto ad altri valori costituzionalmente protetti) ha finito per erodere la base su cui si fonda il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria il quale, come precisato, trova giustificazione proprio nell’esigenza di rigorosa tutela dei profili soggettivi del riparto; profili che, nell’attuale tendenza alla moltiplicazione di schemi di prelievo agganciati a ricchezze oggettivamente considerate rischiano di essere penalizzati da un’idea di capacità contributiva che privilegia, nella tassazione, i caratteri della realtà a scapito di quelli della personalità con effetti in termini di coerenza del sistema attuale rispetto al tradizionale modello costituzionale volto a garantire un’equa distribuzione della ricchezza.

In questa prospettiva, sorge il problema di capire che cosa si intenda, oggi, per “giusta imposta”.

Negli ultimi anni, gli studiosi si sono divisi tra coloro, la maggioranza, che, accogliendo la tradizionale nozione di capacità contributiva come capacità economica qualificata, la “misurano” in termini di incidenza della tassazione sulla proprietà e sono, perciò, favorevoli ad una forte limitazione della discrezionalità del legislatore tributario a garanzia della “persona” del contribuente, intesa come entità

⁷ Che non colpiscono la tradizionale ricchezza costituita dal patrimonio o dal reddito ma colpiscono i c.d. “beni-capacità” che “pur non essendo beni economici tradizionali come il reddito o il patrimonio, se economicamente valutabili possono costituire, al pari di essi, valide, significative e dirette misurazioni comparative di situazioni individuali di vantaggio”. Così, F. GALLO, *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in *Politiche sociali*, n. 2, 2014, 227. Si pensi, ad esempio, ai tributi ambientali in senso stretto, alle *Tobin taxes* nazionali o comunitarie, alle speciali imposizioni sulle attività delle imprese digitali. Sulle transazioni finanziarie con particolare riguardo alla relazione tra presupposto e capacità contributiva v. G. FRANSONI, *Spunti di riflessione in tema di presupposti delle imposte sulle transazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2013, 1257 ss..

⁸ In questi termini, v. F. GALLO, *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, in L. SALVINI – G. MELIS, *L’evoluzione del sistema fiscale ed il principio di capacità contributiva*, Cedam, 2014, 4 s. il quale ha messo in evidenza che la scelta di nuovi presupposti impositivi e nuovi tipi di ricchezza meno percepibili dai singoli contribuenti è imposta dall’elevato livello di pressione fiscale sui tradizionali beni di natura reddituale e patrimoniale al fine di finanziare la crescita e lo sviluppo ma soprattutto di sostenere i costi dello Stato sociale.

soggettiva inscindibilmente connessa con i suoi diritti proprietari⁹; e coloro che, invece, nel valorizzare la nozione di tributo in senso meramente distributivo, individuano i limiti alle scelte di riparto del legislatore nei principi di ragionevolezza, coerenza e proporzionalità (corollari del principio di uguaglianza espresso dall'art. 3, comma 1, Cost.) e nella misurabilità economica dei presupposti d'imposta. Per i sostenitori della tesi maggioritaria – che attribuiscono alla capacità contributiva il significato di 'capacità economica qualificata' espressa da presupposti non solo economicamente valutabili ma che richiedono anche specifici elementi di patrimonialità nel senso della necessaria identificazione del c.d. indice di potenzialità economica con una ricchezza liberamente disponibile ed appartenente al contribuente - l'obiettivo della "giusta imposta" è affidato ad una nozione di capacità contributiva intesa, in termini soggettivi, quale garanzia della persona ed, in termini oggettivi, come limite assoluto di natura patrimoniale che, quindi, vieterebbe al legislatore tributario di far concorrere alle spese pubbliche quei soggetti che, pure essendo titolari di posizioni di vantaggio economicamente valutabili, non hanno, tuttavia, la suddetta disponibilità patrimoniale perché non hanno posto in essere un presupposto che contiene in sé entità patrimoniali. Viceversa, per i sostenitori della tesi minoritaria che individuano nel primo comma dell'art. 53 un limite relativo all'imposizione e affermano che il soggetto passivo d'imposta potrebbe essere scelto in relazione a fatti ed atti che non dimostrano necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale, l'obiettivo della "giusta imposta" è affidato al solo rispetto del principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 Cost. e presupposto dall'art. 53, primo comma, Cost.¹⁰.

Il circuito solidaristico alimentato dal tradizionale concetto di capacità

⁹ Per una critica a questa interpretazione v. F. GALLO, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, in L. SALVINI – G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale ed il principio di capacità contributiva*, Cedam, 2014, 9 il quale ritiene "non del tutto soddisfacente e per certi versi contraddittorio, da una parte, accettare senza riserve la giustificazione del prelievo tributario in un'ottica distributiva e in termini di dovere sociale e di solidarietà; dall'altra, attribuire nel contempo alla capacità contributiva la funzione di limite oggettivo e indeclinabile al riparto medesimo, individuando tale limite assoluto nel solo fatto che manchi nel presupposto d'imposta la disponibilità patrimoniale sufficiente a pagare il tributo".

¹⁰ Per una puntuale sintesi del dibattito più recente su questi aspetti si rimanda a L. SALVINI – G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale ed il principio di capacità contributiva*, Cedam, 2014.

contributiva intesa quale espressione di un prelievo tributario che ha la propria causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza ha, dunque, subito, negli ultimi decenni, significative lesioni: il sistema fiscale risulta, oggi, connotato da una forte attenuazione del principio di progressività dell'imposizione¹¹ e dalla diffusione di comportamenti evasivi ed elusivi dei contribuenti che hanno compromesso il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato a danno del modello tradizionale di Welfare State e delle esigenze di giustizia distributiva.

La crisi finanziaria dello Stato, aggravata dai nuovi e più stringenti vincoli di bilancio imposti dalle politiche europee di contenimento del *deficit* e della spesa pubblica, ha reso fragile l'intero disegno costituzionale sul quale poggiano il dovere tributario e la capacità contributiva e, dunque, ha indebolito il tratto identitario della funzione fiscale che va individuato, come precisato, nella doverosità del concorso di ciascuno alle pubbliche spese al fine di garantire quella 'imprescindibilità del riparto' che deriva dall'inserimento dell'individuo nella comunità organizzata. Tutto ciò ha messo in discussione l'impo-stazione funzionalista del potere tributario (che vorrebbe spese le risorse, raccolte con i tributi, esclusivamente per l'erogazione di servizi e beni pubblici ai cittadini): nel contesto attuale, le risorse finanziarie, raccolte attraverso l'imposizione e le misure contenitive della spesa pubblica, vengono impiegate per consentire allo Stato-apparato di coprire il fabbisogno di bilancio necessario a garantire l'adempimento dei propri compiti istituzionali. Il fabbisogno tributario è, dunque, utilizzato principalmente per la conservazione dello Stato come semplice macchina per l'esercizio del potere di comando¹²;

¹¹ Per un'approfondita analisi sulla crisi della progressività del sistema tributario, si veda L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, DiKe giuridica, 2013.

¹² Osserva criticamente S. MANGIAMELI, *Il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del "costituzionalista"*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4, 2016, 1388: "Se il fabbisogno tributario è rivolto al mantenimento dello Stato, attraverso la ricollocazione del debito pubblico e la copertura degli interessi del debito, appare evidente che non è più possibile avere risorse per i servizi pubblici e per gli investimenti e, in generale, per politiche redistributive". Come è noto, nella situazione attuale, gli Stati membri non possono agire liberamente con politiche anticicliche, per via del patto di stabilità e crescita; e, al contempo, neppure l'Unione europea ha sviluppato una politica anticiclica, per via di un quadro istituzionale che, pure in presenza della moneta unica, non ha dotato le Istituzioni dei poteri necessari per intervenire sui debiti sovrani e per dirigere la politica economica europea. V. pure C. BUZZACCHI, *"Capacità contributiva" e "progressività" alla prova dell'equilibrio di bilancio*, in *Osservatorio costituzionale AIC*, n. 3, 2017, 3 la quale afferma: "La recente tendenza ad individuare nel ricorso ai mercati finanziari una fonte di finanziamento di carattere eccezionale e straordinario

sicché, “cercare in questo contesto, dove si pone quotidianamente il problema dell’equilibrio di bilancio e della riduzione del debito pubblico, il diritto alla giusta imposta significa cercare l’ago nel pagliaio senza trovarlo, forse perché l’ago non c’è più”¹³. Il rischio che si corre nel ricondurre la dimensione della capacità contributiva nel principio costituzionale di uguaglianza, inteso sotto il profilo della ragionevolezza, è quello di svincolare l’imposizione da finalità strettamente redistributive e, dunque, di prevedere un prelievo a carico di ciascuno che non è più raggugliato alla attitudine economica del singolo a sopportarlo ma alle spese pubbliche deliberate da coprire; in tal caso la spesa da *posterius* diventa *prius* rispetto al prelievo¹⁴.

2. La relazione tra interesse fiscale, capacità contributiva e indisponibilità dell’obbligazione tributaria alla luce delle esigenze di giustizia distributiva

La ‘torsione solidaristica’ dell’obbligazione tributaria¹⁵, esaminata nel paragrafo

può far immaginare che si prospetti, per il futuro, un crescente affidamento sulle risorse fiscali: e ciò potrebbe costituire un fenomeno di erronea applicazione dell’art. 53 Cost., che chiede sì un concorso dei consociati alle spese pubbliche, ma all’interno di un sistema di garanzie che non deve essere forzato”.

¹³ Così S. MANGIAMELI, *Il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del “costituzionalista”*, cit., 1373 ss. il quale ha affermato che la nostra politica di bilancio ha perso “più di una connessione con gli adempimenti costituzionali e sia servita soprattutto a mantenere l’apparato dello Stato centrale in modo autoreferenziale, con un deterioramento della qualità di tutti i servizi pubblici, divisibili e indivisibili, dalla sicurezza, all’assistenza, dalla giustizia alla sanità, dalla ricerca alle tutele del lavoro”. La soluzione, secondo questo Studioso, va individuata, dunque, nel contenimento della spesa pubblica in quanto, dal punto di vista costituzionale, la ricerca della ‘giusta’ imposta non “si situa solo nella salvaguardia delle regole di imposizione nel suo complesso ma anche in quella che soddisfa l’assolvimento dei compiti pubblici”. Pertanto, se “l’efficacia e l’economicità della spesa pubblica incidono sulla determinazione di quella che si definisce la “giusta imposta”, dal momento che il prelievo fiscale non rappresenta più per la pubblica amministrazione, una parte gratuita della ricchezza prodotta, messa a sua disposizione, bensì una risorsa da investire per la costruzione del reddito nazionale e l’allargamento della base imponibile, perseguendo così concretamente una politica fiscale rivolta a rendere più equo il peso delle imposte”, l’unica forma di Stato sociale ormai possibile è lo Stato sociale sussidiario nel quale gli interventi pubblici non possono prescindere dalla capacità di generare sia la promozione economica e sociale, sia il ritorno della ricchezza pubblica investita.

¹⁴ Così, G. FALSITTA, *Le origini storiche dei principi di giustizia tributaria (uguaglianza e capacità contributiva) codificati negli artt. 24 e 25 dello Statuto Albertino*, in *Neotera*, n. 1, 2012, 26. In argomento v. pure A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 1, 3 ss., il quale afferma con forza l’essenziale funzione solidaristica e redistributiva del tributo e del sistema tributario nel suo complesso.

¹⁵ Espressione che M. LOSANNA, *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, in www.gruppodi.pisa.it, 7 sintetizza efficacemente nei seguenti punti: 1) Nel nostro ordinamento costituzionale, l’idea stato-

precedente, sembra, dunque, essere entrata in una profonda crisi con evidenti effetti sulla dialettica tra giustizia nell'imposizione e tutela dell'interesse fiscale alla rapidità e certezza del prelievo.

Ai fini della nostra analisi, il tema della giusta imposizione assume rilevanza sotto i due profili essenziali che lo caratterizzano: 1) la proporzionalità del sacrificio imposto a ciascuno rispetto ai *mezzi* di cui il singolo obbligato dispone; 2) la universale soggezione alla distribuzione delle spese pubbliche di quanti, nessuno escluso, partecipano alla collettività e ciò in modo comparativamente perequato per tutti e per ciascuno perché l'errore nella ripartizione non è mai neutrale ed esso sempre si risolve in un ingiusto aggravio per taluni ed in uno sgravio altrettanto ingiusto per altri. Entrambi i profili sono stati oggetto di analisi da parte della dottrina¹⁶ allo scopo di verificare se la classica nozione di capacità contributiva basata sulla necessaria idoneità soggettiva alla contribuzione stia per cedere il passo ad un nuovo concetto di capacità contributiva, intesa come "mero criterio di riparto", che impone al legislatore di "trattare in maniera uguale le situazioni uguali e in materia diversa le situazioni diverse"; in tal caso, lo Stato potrebbe di rimuovere

centrica che l'obbligazione tributaria riguardi, esclusivamente, il rapporto individuale tra il singolo contribuente e l'Amministrazione finanziaria cede il passo all'idea che l'obbligazione tributaria riguardi, innanzitutto, il rapporto tra l'individuo e la comunità dei soggetti "contributivamente capaci" (e cioè l'insieme dei soggetti che - per la loro "forza economica" - sono tutti gravati dell'obbligo contributivo); 2) nella prospettiva dell'art. 3, comma 2, Cost., le risorse mobilitate tramite la fiscalità generale non sono più destinate al mero funzionamento della "macchina" statale, bensì alla rimozione di quegli ostacoli materiali che - impedendo il pieno sviluppo della persona umana - ostacolano il progresso materiale e spirituale dell'intera società; 3) l'introduzione del criterio della «capacità contributiva» (nel primo comma dell'art. 53 Cost.) e del criterio di progressività (nel secondo comma del medesimo articolo), da un lato, e gli obiettivi di giustizia materiale imposti dalla Costituzione, dall'altro lato, giustificano oggi l'imposizione fiscale anche per finalità strettamente redistributive della ricchezza; 4) il dovere di contribuzione fiscale non trova più la sua giustificazione in un rapporto di (mero) scambio tra il contribuente e lo Stato (erogatore di servizi secondo una logica strettamente commutativa o corrispettiva), bensì nel vincolo solidaristico (orizzontale) che, per la nostra Costituzione, lega ogni individuo agli altri membri della società; 5) infine, il dovere di contribuzione fiscale è - per il legame che intercorre tra l'art. 53 e l'art. 2 della Costituzione - «inderogabile».

¹⁶ F. GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e funzione del tributo*, in AA. VV., *Scritti in onore di Gaetano Silvestri*, Giappichelli, 2016, 1039 ss.; ID., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in L. SALVINI - G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale ed il principio di capacità contributiva*, cit., 3 ss.; ID., *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, cit., 221 ss.; ID., *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.*, n. 3, 2009, 553 ss.; ID., *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in *Riv. trim. dir. pubbl.* n. 2, 2009, 399; ID., *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. trib.*, n. 4, 2008, 919; ID., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia della tassazione*, Bologna, 2011.

le cause di ingiustizia distributiva socialmente inaccettabili attraverso politiche di spesa finanziate con la leva fiscale¹⁷. Considerata l' elevata pressione fiscale e, quindi, l'impossibilità di innalzare ulteriormente le aliquote sui tradizionali beni di natura reddituale o patrimoniale, una (possibile) nuova visione del principio di capacità contributiva consentirebbe, dunque, allo Stato impositore di garantire una maggiore mobilità degli assetti sociali scegliendo, ai fini dell'equo riparto dei carichi pubblici, presupposti d'imposta che abbiano la caratteristica di essere oggettivamente rilevabili, socialmente rilevanti e di esprimere i vantaggi che da essi derivano in una misura economicamente valutabile. L'unico limite che il legislatore incontrerebbe nella definizione degli indici di riparto consisterebbe, dunque, nel rispetto del principio di uguaglianza (e dei suoi corollari di ragionevolezza, congruità e proporzionalità) di cui quello di capacità contributiva è, come noto, l'espressione ai fini fiscali¹⁸.

È chiaro che in questa impostazione, sfuma la tutela della persona assunta come entità soggettiva connessa con i suoi diritti proprietari e, dunque, aumenta l'incertezza sulla portata dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria volta all'equo riparto. Rispetto all'impostazione tradizionale, la nuova configurazione della capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, Cost. non presuppone più l'identità strutturale tra persona e proprietà e, quindi, il contribuente può essere tassato con riferimento a fatti privi di patrimonialità in quanto, nelle società liberal-democratiche, la persona non si identifica più con *homo oeconomicus* (cioè con i suoi diritti proprietari) ma va, invece, considerata nella sua complessità di essere

¹⁷ Per F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 69, "il riparto dei carichi pubblici risponde al principio di giustizia distributiva, senza che la garanzia costituzionale della proprietà di cui all'art. 42 Cost. possa esplicitare, in termini di limiti intrinseci, alcuna diretta influenza sull'individuazione dei parametri di legittimità delle scelte legislative effettuate ex artt. 53 e 3 Cost. e, quindi, sulla stessa nozione di capacità contributiva intesa – come noi la intendiamo – quale criterio di riparto dei carichi pubblici".

¹⁸ Così F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 79. Per una puntuale critica alla nozione di capacità contributiva come "mero criterio di riparto", v. F. MOSCHETTI, "Interesse fiscale" e "ragioni del fisco" nel prisma della capacità contributiva, in AA.VV., *Studi in onore di G. Falsitta*, Cedam, 2012, 179 ss.; ID., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "L'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione Europea*, in Riv. dir. trib., n. 4, 2010, 427 ss.; ID., *Il principio di capacità, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità* in L. PERRONE, C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli 2006, 39 ss..

politico, sociale e morale inserito in una comunità come individuo separato dai suoi diritti proprietari e perciò idoneo a concorrere alle spese pubbliche in quanto “persona sociale” della comunità (anche) solo per le sue “capacità” e “possibilità”¹⁹. In questa prospettiva, è, dunque, assente la dimensione tributaria del concetto costituzionale di persona che si fonda sulla correlazione tra il dovere tributario, inteso come forma di solidarietà tra i membri della collettività, e l’effettiva capacità economica per il singolo di adempire e ciò determina un *vulnus* alla logica garantista sottesa al principio di capacità contributiva²⁰. La capacità contributiva degrada a mera possibilità per lo Stato di soddisfare i propri bisogni anche a discapito di quelli essenziali della collettività e si corre, quindi, il rischio che il primato dell’interesse fiscale²¹ finisca per sacrificare la “giustizia individuale” a favore della “giustizia collettiva” tenuto conto soprattutto dell’ampia discrezionalità del legislatore, salvo il principio di ragionevolezza, nell’individuazione degli indici di capacità contributiva. Al contrario, nella teoria solidaristica del riparto, la tutela dei diritti proprietari coincide con quelli della persona ed è compito del legislatore tributario individuare nella scelta degli indici di riparto il giusto bilanciamento tra diritti sociali e diritti proprietari in vista del finanziamento dei primi. Secondo questa interpretazione, tra diritto inviolabile alla giusta ripartizione dei carichi pubblici e diritto alle prestazioni dello Stato sociale non v’è antinomia né gerarchia. La gerarchizzazione del secondo con la lesione del primo è, per parte della dottrina²²,

¹⁹ F. GALLO, *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, cit. 11.

²⁰ Per una puntuale analisi della genesi dell’art. 53 Cost. in Assemblea Costituente, v. G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, 2008, 217 ss.; ID., *Storia veridica, in base ai lavori “preparatori” della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in Riv. dir. trib., 2009, I, 97 ss..

²¹ Su questo passaggio v. P. BORIA, *L’interesse fiscale*, Giappichelli, 2002, 130. Per un esame completo del pensiero di P. BORIA, cfr. voce *Sistema tributario*, in Digesto disc. priv., Sez. comm, vol. XIV, Torino, 1997, 29 ss.; ID., *Commento all’art. 53 Cost.*, in R. BIFULCO - A. CELOTTO - M. OLIVETTI, *Commentario alla Costituzione*, vol. I, Torino, 2006, 1055 ss.; ID., *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell’apprezzamento della Corte Costituzionale*, in L. PERRONE, C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 57 ss.. Sull’interesse fiscale, v. E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, Giuffrè, 2006; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, 1996.

²² G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit. 217 ss.; ID., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l’intero reddito del contribuente*, in Riv. dir. trib., 2010, I, 139 ss.. Si veda pure, P. SALIN, *La tirannia fiscale*, Macerata, 1996.

un espediente per cancellare il diritto alla giustizia tributaria dando così ingresso al fenomeno definito “tirannia fiscale” o “imposizione espropriatrice”.

L'imposta è, infatti, espressione di un doveroso coinvolgimento solidale ma proprio in quanto procede dalla collaborazione solidale delle persone, ogni persona deve essere *in primis* rispettata nella sua realtà specifica e, quindi, coinvolta nel dovere solo se e nei limiti in cui ciò corrisponde alla sua specifica ‘capacità contributiva’ intesa come limite ‘voluto’ alla discrezionalità del legislatore, promanante dal principio di tutela della dignità della persona²³. Questo equilibrato sistema di valori che salda tra loro dignità della persona, rispetto e tutela della ‘relativa’ capacità contributiva, funzione sociale della stessa, è stato tutelato dalla Corte Costituzionale sotto il profilo solidaristico; sotto il profilo garantistico, quando la Corte è stata chiamata a definire la misura massima del prelievo, la stessa ha, invece, argomentato assumendo come unico limite alla tassazione il principio di uguaglianza e i suoi corollari di ragionevolezza, coerenza e congruità quasi a confermare la tesi secondo la quale proprio al principio di ragionevolezza potrebbe ridursi il principio di capacità contributiva²⁴.

In una fase storica come quella attuale, caratterizzata da una forte mobilità transnazionale della ricchezza e dalla crisi fiscale dello Stato che ha messo in discussione proprio il suo carattere sociale, appare chiaro che le risorse per sostenere la spesa pubblica possono essere recuperate solo attraverso la leva fiscale ma, comunque, “in nome di una solidarietà economica che è sicuramente un elemento di pregio del nostro patto costituzionale, purché operante secondo le garanzie che ad essa tale patto collega”.

Nel nostro Stato di diritto, la Costituzione non fissa, in modo esplicito, un limite massimo all'imposizione²⁵; né prevede, esplicitamente, soglie oltre le quali

²³ Per un approfondimento v. F. MOSCHETTI, “*Interesse fiscale*” e “*ragioni del fisco*” nel prisma della capacità contributiva, in AA.VV., *Studi in onore di G. Falsitta*, Cedam, 2012, 157 ss.;

²⁴ Sul punto L. CARPENTIERI, *Prelievo eccessivo vs. equità; il difficile punto di equilibrio dei sistemi fiscali moderni*, in Riv. trim. dir. trib., n. 1, 2015, 51 ss.. Per una critica allo svuotamento del principio di capacità contributiva ad opera della giurisprudenza costituzionale v. M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, 137; ID., *L'imposizione confiscatoria, tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica*, in Riv. dir. trib., n. 2, 2014, 193 ss..

²⁵ A GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in Dir. prat. trib., n. 1, 2016, 15 ss; ID., *Equità*

l'acquisizione di risorse da parte dello Stato non possa spingersi pena la configurazione di un prelievo eccessivo e ciò evidentemente perché "ogni limitazione nella valutazione dell'interesse finanziario dello Stato, soddisfatto attraverso le imposte, correrebbe il pericolo di imporre indirettamente al legislatore una limitazione dei compiti pubblici che deve perseguire e, in particolare, dei fini di ordine sociale"²⁶. A tanto va aggiunta la circostanza per cui nel nostro sistema fiscale, il carico impositivo diventa 'eccessivo' non solo e non tanto per le aliquote e le modalità di determinazione della base imponibile ma soprattutto per l'incertezza del diritto tenuto conto soprattutto dei costi per il contribuente connessi al non corretto adempimento e che, dunque, derivano dall'accertamento tributario e dalle sanzioni con effetti, soprattutto, per le grandi imprese, in termini di danni reputazionali²⁷. Su questo versante, come vedremo nel paragrafo successivo, il legislatore tributario è intervenuto attraverso la previsione, nella legge delega n. 23 del 2014, di istituti volti alla promozione della *compliance* che hanno lo scopo di valorizzare il confronto preventivo tra Fisco e contribuente rispetto all'adempimento degli obblighi tributari al fine di determinare, in 'accordo' con il contribuente, la 'giusta' misura della base imponibile e spingere il contribuente stesso all'adempimento spontaneo del tributo.

Con riguardo alle vicende che interessano l'adempimento dell'obbligazione tributaria, la legge delega e i successivi decreti attuativi hanno, dunque, confermato la tendenza del legislatore tributario a valorizzare la partecipazione del contribuente alla determinazione della corretta misura della base imponibile; una tendenza che era già emersa nell'avvenuto passaggio dal modello unilaterale-autoritativo di attuazione della norma tributaria al modello bilaterale-consensuale

impositiva e progressività, Dir. prat. trib., n. 5, 2015, 675 ss.; ID., *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, Rass. trib., n. 6, 2015, 1340; ID., *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale*, Rass. trib., 2012, n. 5, 1131.

²⁶ In questi termini, cfr. S. MANGIAMELI, *Il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del "costituzionalista"*, cit., 26 il quale ha affermato che la capacità contributiva e la progressività del sistema tributario sono criteri che "consentono di avere delle indicazioni sull'onere tributario in relazione alla condizione del singolo, ma non danno la possibilità di definire una misura dell'obbligazione".

²⁷ E' quanto ha acutamente affermato L. CARPENTIERI, *Prelievo eccessivo vs. equità; il difficile punto di equilibrio dei sistemi fiscali moderni*, cit., 54.

ed era finalizzata a garantire una più precisa misurazione dei fatti economici assunti dalla norma a presupposto della concreta attitudine alla contribuzione ed una migliore qualificazione degli stessi in vista della corretta realizzazione, sul piano procedurale, dell'equità nella ripartizione.

È questa la strada per la quale trova giustificazione, sotto il profilo procedurale, il principio dell'indisponibilità del credito tributario: l'Erario non può rinunciare al diritto di credito vantato nei confronti del singolo contribuente in quanto tale diritto rappresenta una quota della totale contribuzione, il cui mancato incasso produce effetti non solo nei confronti dell'Erario ma anche nei confronti dei contribuenti che per effetto della rinuncia vedrebbero aumentata la loro quota di contribuzione. Questi ultimi ricevono, infatti, un danno dall'errato (*melius*: ingiusto) riparto in quanto, fermo restando l'ammontare del debito comune da ripartire, devono farsi carico dell'insolvenza del contribuente rinunciatario, con effetti sotto il profilo del principio di uguaglianza²⁸. In questa ricostruzione, l'indisponibilità deriva dalla natura stessa del credito tributario. Si tratta, infatti, di un diritto indisponibile in sé, di un diritto che trova giustificazione nell'inevitabile lesione degli interessi di tutti gli altri contribuenti della stessa imposta che il concreto esercizio del potere dispositivo causerebbe²⁹. Riconoscere spazi di negoziabilità dell'obbligazione tributaria in capo all'amministrazione finanziaria significherebbe, infatti, ammettere la nascita di prelievi indifferenziati in corrispondenza di contribuenti portatori di un'identica capacità contributiva, con evidenti ricadute in termini di violazione del fondamentale principio sancito dall'art. 53, comma 1, Cost.³⁰. In particolare,

²⁸ G. FALSITTA, *Per un fisco 'civile'*, Milano, 1996, nella Prefazione, afferma che: "l'imposta deve essere il frutto di una scelta 'giusta' perché in una Repubblica nella cui Carta fondamentale sta scritto che la sovranità appartiene al popolo, ai cittadini, è a maggior ragione un bisogno incoercibile dello spirito di ciascun consociato dare una spiegazione e trovare un fondamento razionale alle istituzioni politiche e giuridiche in mezzo alle quali vive. L'imposta e il fisco debbono manifestare la loro esistenza mediante atti razionali". Sulla relazione biunivoca che lega il consenso ad un tipo di imposizione equa e razionale, v. F. MOSCHETTI, Relazione introduttiva agli Atti della Seconda Sessione del 'Seminario Permanente di Etica e Democrazia fiscale', *Riforma o rivoluzione fiscale del sistema fiscale?*, 7-8 giugno 1996, Allegato alla Rivista 'il fisco', n. 8, 1999.

²⁹ Sul punto, ampiamente, G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo alla sua indisponibilità*, cit, 64 ss..

³⁰ Sul principio di capacità contributiva si vedano per tutti: I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; ID., voce *Capacità contributiva*, in "Enc. giur. Trecc.", V, Roma,

l'azione amministrativa, attraverso gli atti dispositivi in questione, altererebbe i criteri di ripartizione fissati dalle leggi d'imposta e, quindi, configurerebbe un *vulnus* agli artt. 2, 3 e 53 Cost. che fissano le regole sostanziali per la ripartizione dei carichi pubblici tra i soggetti passivi d'imposta.

3. Il 'mito' dell'indisponibilità e la 'chimera' della sua infondatezza nei nuovi trend accertativi

Esaminati i profili sostanziali della giusta imposizione in riferimento al dibattito in corso sull'evoluzione del concetto di capacità contributiva, la riflessione si sposta sulla dimensione procedimentale del prelievo avuto riguardo ai modelli di determinazione consensuale dell'imposta nell'ambito dei quali assume rilevanza la relazione tra vincolatezza della potestà amministrativa d'imposizione e indisponibilità dell'obbligazione tributaria³¹ che è stata definita "più il mito di un tempo lontano che non un autentico principio informatore dell'attuale sistema"³². Lo scopo è quello di verificare se nella fase dinamica della funzione impositiva è

1988; F. MOSCHETTI, L. TOSI, R. SCHIAVOLIN, G. LORENZON, *La capacità contributiva*, Padova, 1993.; ID., *La capacità contributiva* in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, I, Padova, 1994, 226 ss.; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, in "Dig. Disc. Priv.", Sez. comm., II, Torino, 1987, 454; ID., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2000; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1995; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in "Enc. dir.", Agg., Milano, 2000; A. FEDELE, *La Funzione fiscale e la capacità contributiva nella costituzione italiana*, in L. PERRONE, C. BERLIRI, (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 6 ss.; F. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva*, Milano, 2014. Si vedano, inoltre, i contributi di K. TIPKE, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria* e DE MITA E., *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, entrambi in INSTITUT INTERNATIONAL "J. MARITAIN", *Riforma o rivoluzione del sistema fiscale?*, Atti della Seconda Sessione del Seminario Permanente di Etica e Democrazia Fiscale, Allegato alla Rivista "il fisco", n 8 del 22 febbraio 1999, 13 ss. e 22 ss..

³¹ Nel senso che l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria si risolve esclusivamente nella vincolatezza dell'attività amministrativa d'imposizione v. G. TESORO, *Il principio della inderogabilità delle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in Riv. it. dir. fin., 1937, II, 55 ss.; ID., *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, 52 s.; M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, 37; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1951, 20 e 57 nt. 5; R. POMINI, *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1950, II, 51; P. BODDA, *Sulla inderogabilità delle norme tributarie*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1937, II, 239. Per una puntale sintesi delle differenti tesi dottrinali sulla natura vincolata della potestà impositiva, cfr. F. GALLO, *Discrezionalità sull'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte d'ufficio*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1992, I, 665 ss.; ID. voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, in "Enc. dir.", Agg, III, Milano, 1999, 536; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969; ID., voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)* in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico diretto*, III, Milano, 2006, 2003.

³² Così P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 118.

possibile recuperare la prospettiva funzionale dell'imposta (che sembra, invece, aver perso rilevanza nella fase statica) in vista soprattutto dell'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuenti attraverso nuove e più moderne forme di collaborazione e cooperazione rafforzata in via anticipata rispetto all'adempimento degli obblighi fiscali volte a instaurare una consuetudine di dialogo tra le parti del rapporto tributario nella quale troverebbero composizione le divergenze valutative e interpretative sulle questioni fiscali controverse meno radicali con evidenti effetti sulla *tax compliance*³³. In questa prospettiva, sembra utile, innanzitutto, definire le ragioni che hanno spinto il legislatore tributario ad introdurre moduli di determinazione consensuale dell'imposta e, poi, verificare se, nel vigente assetto ordinamentale, tali moduli consentano di superare il *trade off* tra garanzia ed efficienza allo scopo di assicurare una tassazione equa³⁴.

Con riguardo al primo profilo, la crescente attenzione alle esigenze di 'civiltà' del fisco, stimolata dallo sviluppo, nel nostro Paese, di un solido impianto di democrazia partecipativa³⁵, ha contribuito in modo significativo all'introduzione,

³³ Si fa riferimento, in particolare, all'istituto dell'adempimento collaborativo previsto dall'art 6 della legge delega e disciplinato dagli artt. 3-7 del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128 (c.d. "decreto sulla certezza del diritto"). Oltre al regime di adempimento collaborativo, la legge delega del 2014 ha previsto altri istituti di confronto preventivo tra Fisco e contribuente: gli accordi preventivi per le imprese con attività interazionale e l'interpello sui nuovi investimenti disciplinati dagli artt. 1 e 2 del D.Lgs. n. 147 del 2015 (c.d. decreto internazionalizzazione).

³⁴ E ciò non solo perché le regole procedurali del Fisco, soprattutto nel caso di accertamenti presuntivi, hanno condotto alla determinazione di un reddito che non è necessariamente espressione di capacità contributiva ma anche perché, in altri casi, gli accertamenti tributari delle grandi imprese hanno avuto ad oggetto contestazioni interpretative del dichiarato che avevano lo scopo più di raggiungere obiettivi di *budget* dell'Agenzia delle entrate che di determinare la corretta base imponibile dell'imposta con evidenti effetti sulla percezione, nel contribuente, di un ordinamento tributario che sia garante della giustizia sociale. Come è noto, l'accettazione del sistema tributario, da parte dei contribuenti, non dipende solo dal livello di pressione fiscale ma anche dalla certezza e trasparenza del rapporto tributario ai fini della sua stabilità.

³⁵ V. G. BERTI, *Dall'unilateralità alla consensualità nell'azione amministrativa*, in A. MASUCCI (a cura di), *L'accordo nell'azione amministrativa*, Quaderno Formez, Roma, 1988, 25. Sull'evoluzione del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuenti v. F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in Riv. dir. trib., n. 5, 2002, 427 ss., il quale afferma: "La situazione si presenta addirittura rovesciata rispetto a quella tradizionale imperniata, da una parte, sullo schema dello Stato titolare esclusivo della sovranità e di una conseguente posizione di supremazia e, dall'altra, su una connotazione dell'interesse fiscale strettamente funzionale a tale idea di Stato. Infatti, nell'ottica dell'ordinamento autoritativo dell'epoca, l'interesse fiscale è stato sempre ricondotto, puramente e semplicemente all'interesse pubblico *tout court* e, quindi, non ha mai ricompreso in sé l'interesse del contribuente. Ora, invece, con la trasformazione della nozione di Stato da Stato-Sovrano a Stato al servizio della comunità, l'interesse fiscale assume più coerentemente i connotati propri dell'interesse collettivo più che di quello pubblico, e cioè

nell'ordinamento tributario, di nuovi modelli di azione amministrativa fondati su base consensuale anziché autoritativa. Come è noto, il nostro ordinamento tributario manifesta la tendenza, già da molti anni, ad evolversi attraverso l'adozione di modelli di attuazione partecipata e consensuale della norma tributaria³⁶, nell'ambito dei quali è attribuito un ruolo fondamentale alla partecipazione del contribuente alla formazione di una "decisione partecipata" attraverso il contraddittorio preventivo volto a realizzare il principio di leale collaborazione tra contribuente e Fisco. In questa direzione sembra convergere anche l'ultima delega fiscale³⁷, finalizzata a realizzare un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita, attraverso la previsione, tra i criteri direttivi ai quali il Governo avrebbe dovuto dare attuazione, del contraddittorio obbligatorio in tutti i procedimenti di accertamento tributario³⁸ allo scopo di valorizzare il ruolo attivo del contribuente ai fini della definizione della corretta misura della pretesa fiscale. La delega sul punto è rimasta, tuttavia, inattuata; ciò nonostante, l'obiettivo di riformare il rapporto tra Fisco e contribuenti (con particolare riferimento alle imprese di grandi dimensioni) nella direzione di una maggiore trasparenza è stato realizzato dal Governo attraverso la riforma del sistema degli interpelli, la previsione dei nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e dell'interpello sui nuovi investimenti e, ancor più, l'introduzione del regime

dell'interesse nel quale confluiscono gli interessi di tutti i soggetti coinvolti nella funzione tributaria e non solo quello pubblico dell'ente impositore: vi confluisce, ad es., l'interesse, altrettanto valido, del privato-contribuente alla co-amministrazione, alla cooperazione ed alla partecipazione all'attività amministrativa, alla semplificazione, all'efficienza, alla motivazione, al contraddittorio e così via".

³⁶ Sul dibattito autorità-consenso v. S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008; ID., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007; M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali ed istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010. Si veda pure M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

³⁷ La legge 11 marzo 2014, n. 23, rubricata "Delega al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita" è stata pubblicata sulla G.U. n. 59 del 12 marzo 2014.

³⁸ L'art. 9 della legge delega di riforma del sistema tributario italiano, rubricato "Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo", al comma 1, recita: "Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il rafforzamento dei controlli, secondo i seguenti principi e criteri direttivi: b).....; rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale".

opzionale di adempimento collaborativo: tutti questi istituti, previsti dalla delega e disciplinati dai decreti delegati di attuazione hanno introdotto un nuovo modello relazionale tra Fisco e contribuente basato sul dialogo preventivo e finalizzato a definire in contraddittorio le questioni interpretative sull'imponibile prima ancora che questo venga dichiarato. Nella logica della riforma, il rapporto tra Fisco e contribuente basato sulla trasparenza, sulla collaborazione e cooperazione reciproca consentirebbe, in discontinuità con il più recente passato, di combattere l'evasione e l'elusione fiscale non più e non solo *ex post* attraverso controlli di tipo repressivo ma soprattutto *ex ante* attraverso la promozione sistematica dell'adempimento spontaneo.

In questa prospettiva emerge l'esatta dimensione del problema della funzione dell'imposta (soprattutto se la dimensione nella quale si intende proiettare la capacità contributiva è quella dell'equo riparto) tenuto conto che, in molti casi, l'Amministrazione finanziaria in sede di controllo fiscale ha posto in essere accertamenti tributari che hanno finito per creare una "frattura tra la determinazione dell'imponibile sulla base delle norme sostanziali e quella che può essere compiuta dall'Amministrazione (o con esiti, ancora più imprevedibili, dal giudice tributario, non solo di merito ma anche di legittimità)"³⁹; sicché, il contribuente si è trovato nella condizione di avere dichiarato tutto, ma di avere dichiarato "male", almeno, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria guidata, nella definizione della pretesa, da obiettivi di *budget*.

Nel sistema vigente, il dialogo e il tempestivo confronto con il contribuente assume, dunque, rilevanza in quanto spazio di confronto dialettico volto a indagare sui fatti, valutare in modo empirico e ragionare per ordine di grandezza al fine ricondurre a ragionevolezza la determinazione dell'imponibile e, dunque, a intercettare la capacità contributiva non 'segnalata' al Fisco dalle organizzazioni aziendali. Il risultato finale di questa evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente dovrebbe, dunque, essere il definitivo superamento della ricostruzione

³⁹ In questi termini, v. M. BASILAVECCHIA, *La determinazione concordata della ricchezza*, relazione al Convegno *Crisi dei metodi di accertamento tributario e prospettive di riforma*, Università L. Bocconi, Milano, 25 e 26 settembre 2014, in www.aipdt.it, 5.

del fenomeno tributario in termini strettamente coercitivi a favore di un nuovo e più moderno rapporto tributario nel quale l'equo riparto dei carichi pubblici trova piena legittimazione sotto il profilo procedimentale⁴⁰.

Con riguardo al secondo profilo, che attiene alla valutazione dei moduli consensuali e di confronto preventivo in termini di garanzia dell'equo riparto, occorre precisare che la valorizzazione dell'indisponibilità del credito tributario, in quanto volta all'equo riparto tra i consociati del carico fiscale, si rintracciava già nelle teorie che ricostruivano le fattispecie consensuali, e segnatamente in quelle che intercorrono tra Amministrazione finanziaria e contribuente nella fase di accertamento del tributo, attraverso moduli consensuali di determinazione del presupposto in cui, a seguito della partecipazione del contribuente, si addivene alla coincidenza della dichiarazione del Fisco e del contribuente in merito alla dimensione qualitativa e quantitativa del presupposto e, dunque, all'accordo.⁴¹ Naturalmente, essendo l'obbligazione tributaria una obbligazione *ex lege*, i due soggetti del rapporto tributario non possono che essere subordinati alla legge e occupare rispetto ad essa una posizione tendenzialmente paritaria; in dottrina, tuttavia, fu maggioritaria, soprattutto in passato, la considerazione della prevalenza, nel rapporto tributario, del soggetto pubblico, portatore di un interesse generale, rispetto a quello privato, titolare di un interesse individuale. Da questa convinzione fu fatto discendere, nel corso degli anni, l'assioma che il contribuente non avrebbe potuto fare altro che aderire, ai fini della conclusione dell'accordo sul *quantum* dell'imposizione, ad un provvedimento unilaterale e autoritativo dell'amministrazione finanziaria⁴². In questo contesto, la funzione dell'adesione del

⁴⁰ In questi termini, F. GALLO, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, cit., 563.

⁴¹ Per un approfondimento, cfr. M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali ed istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.

⁴² Il più autorevole assertore della tesi unilaterale fu A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, pp. 262. ss.. Fondamentali all'elaborazione della tesi unilaterale furono, altresì, i contributi di PUGLIESE M., *Corso di diritto e procedura tributaria. L'obbligazione tributaria*, Padova, 1937, pp. 189 ss.; P. TERRANOVA, *Il concordato nella dottrina e nel diritto tributario*, Milano, 1946, 1 ss.; B. COCIVERA, *Il concordato tributario*, Milano, 1948, 25 ss.. Nel senso di escludere la possibilità di individuare nel concordato una transazione e, dunque, affermare il suo carattere di atto unilaterale, v. A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1965, 195. Sul concordato come "atto di riesame", v. G. PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in Riv. dir. fin.sc. fin., 1969, I, 333. Sulla 'tesi del riesame', v. G. TREMONTI, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento*

contribuente era relegata a dare certezza, determinandone la misura, all'imponibile fissato dall'Ufficio e, quindi, a rendere definitivo l'accertamento⁴³. Viceversa, nel modello di attuazione della norma tributaria di tipo bilaterale-consensuale, come quello attuale e più moderno, la collocazione di entrambi i soggetti del rapporto sulla stessa base, pur sempre in una posizione di subordinazione rispetto alla legge, sta ad indicare una "parità" delle posizioni assunte dalle parti nella determinazione consensuale dell'imponibile che, tuttavia, non sembra implicare, necessariamente, la fusione delle eterogenee volontà, rispettivamente, dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente, in un sinallagma contrattuale⁴⁴.

La funzione di accertamento è, dunque, finalizzata, attraverso l'individuazione dell'esatta capacità contributiva manifestata dal presupposto, a realizzare l'equo riparto tra i consociati delle pubbliche spese e, quindi, a dare attuazione alla composizione di interessi tra loro confliggenti della collettività, già operata, in via generale ed astratta, dal legislatore tributario. Riconoscere all'Amministrazione finanziaria poteri dispositivi significherebbe violare il criterio del giusto riparto⁴⁵; ciò

integrativo o modificativo, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1971, I, 278 ss.; ID., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 521 ss.. Per una critica, v. M. VERSIGLIONI., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., al quale si rimanda per l'ampia bibliografia. Le 'tesi del riesame' sfociarono per lo più in quelle del 'doppio atto': un annullamento parziale (in autotutela) del precedente accertamento da parte dell'Amministrazione e la contestuale rinuncia all'impugnazione (proposta o da proporre) da parte del contribuente. Sul punto, v. S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 180 s.. Si veda pure M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione del contribuente*, Torino, 2000.

⁴³ Così, F. BATISTONI FERRARA F., voce *Accertamento con adesione*, in "Enc. dir.", *Agg.*, II, Milano, 1998, 22. Questa impostazione venne confermata anche quando l'accertamento con adesione fu reintrodotta nel 1994 con il D.L. n. 554/1994 convertito nella legge n. 656/1994. Sul piano formale, infatti, l'istituto si presentava ancora come un atto unilaterale di accertamento, cui il contribuente prestava adesione ma, sul piano sostanziale, trovava riconoscimento legislativo una prima forma di contraddittorio anticipato (art. 2 bis della legge n. 656/1994). Sul punto, v. MOSCHETTI F., *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *il fisco* n. 22, 1995, 5331 ss..

⁴⁴ M. STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico*, cit., 1740 ss.; F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in Riv. dir. trib., n. 2, 2005, 431 ss..

⁴⁵ M. POGGIOLI, *Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, tra incertezze definitorie e prospettive di evoluzione. Considerazioni introduttive* ha affermato: "...riconoscere spazi di negoziabilità o disponibilità dell'obbligazione tributaria in capo alla pubblica amministrazione significherebbe ammettere il configurarsi di prelievi differenziati in corrispondenza di portatori di una identica capacità contributiva, con evidenti ricadute in termini di violazione del fondamentale principio sancito nell'art. 53, comma 1, della Costituzione. L'azione amministrativa, su questo fronte,

non accade nel caso dell'accertamento con adesione, inteso quale modulo di tipo bilaterale-consensuale, in quanto anche se il contribuente e l'Amministrazione finanziaria partono da differenti determinazioni qualitative e quantitative del presupposto, all'esito della partecipazione del contribuente all'attività di accertamento e a seguito dello scambio di reciproche e successive dichiarazioni, entrambi i soggetti possono addivenire, ad un progressivo avvicinamento delle rispettive posizioni che non si realizza né con reciproche concessioni né, più in generale, attraverso rispettivi atti di disposizione, quanto piuttosto attraverso una soluzione graduale dei profili di incertezza in base al contenuto delle dichiarazioni delle parti⁴⁶. Allo stesso modo, nel nuovo regime di adempimento collaborativo, le interlocuzioni costanti e preventive con il contribuente sono volte ad addivenire, nell'ambito di un "accordo di *compliance*", a un calcolo dell'imposta autenticamente partecipato con la possibilità di anticipare l'attività di controllo fiscale dell'Amministrazione finanziaria rispetto alla presentazione della dichiarazione dei redditi attraverso un puntuale auto-controllo interno che il contribuente ha l'obbligo di realizzare, se vuole aderire al regime di adempimento collaborativo, implementando correttamente il sistema di gestione e controllo del rischio fiscale⁴⁷. Nel regime di adempimento collaborativo, l'accordo concluso tra Fisco e contribuente sul trattamento fiscale delle operazioni controverse è assimilabile, secondo parte della dottrina⁴⁸, a "una sorta di accertamento con adesione anticipato" posto che lo stesso può riguardare fattispecie non ancora formalmente censurate dall'Amministrazione o addirittura non verificatasi. Le medesime conclusioni sulla natura dell'accordo valgono per gli accordi preventivi

sarebbe altrimenti suscettibile di generare significative interferenze sugli indici di riparto i quali, per il tramite degli atti dispositivi in questione, risulterebbero "sgretolati" o comunque "deviati" rispetto al modello impositivo di fonte legale".

⁴⁶ Cfr. A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in M. POGGIOLI, *Adesione, conciliazione ed autotutela. Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, cit., 49 s..

⁴⁷ Infatti, le grandi imprese che intendono optare per il regime di adempimento collaborativo devono essere in possesso di un sistema di autocontrollo interno in grado di segnalare all'Amministrazione finanziaria il "rischio fiscale" ogniqualvolta ne rilevino la sussistenza, inteso come il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

⁴⁸ In questi termini, F. PISTOLESI, *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, in *il fisco*, n. 30, 2017, 2416.

per le imprese con attività internazionale (che, come è noto, hanno sostituito il precedente *ruling* internazionale) i quali assumono la funzione di una nuova modalità relazionale con i contribuenti in quanto attraverso la loro sottoscrizione, l'Agenzia può regolare in anticipo il trattamento fiscale di alcune operazioni internazionali, di fine di evitare manovre elusive da parte delle imprese che hanno una struttura internazionale e in un'ottica di protezione dal rischio di violare, in sede di interpretazione, norme e principi in materia tributaria. La disciplina dei nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale è stata, infatti, collocata nel *corpus* normativo dell'accertamento tributario e, in particolare, tra le attribuzioni ed i poteri degli Uffici finanziari⁴⁹: la natura propria degli accordi preventivi è quella di garantire l'esercizio consensuale e condiviso dei poteri di competenza degli Uffici dell'Agenzia delle entrate al fine di "di intendere il controllo di tipo tradizionale come un momento eventuale del rapporto con il contribuente, favorendo forme di interlocuzione avanzata tese ad esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi"⁵⁰.

La natura vincolata dell'attività amministrativa d'imposizione⁵¹ consente, come è noto, solo una ricostruzione in termini di valutazione di opportunità secondo un'analisi costi-benefici, operata sulla base di interessi meramente interni all'Amministrazione stessa non essendo possibile alcuna ponderazione di interessi tra pubblico e privato proprio perché gli interessi privati dei contribuenti diventano del tutto irrilevanti di fronte all'agire funzionalizzato dell'Amministrazione finanziaria. Assume rilevanza, in tal senso, l'impostazione con cui si esclude che l'interesse fiscale inteso come mera acquisizione del tributo possa trovare copertura nell'art. 53 Cost. tenuto conto che, nelle fattispecie in cui l'Amministrazione finanziaria ricerca il consenso del contribuente ai fini

⁴⁹ L'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973 rubricato "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale" è collocato tra l'art. 31-bis in materia di scambio di informazioni e l'art. 32 che disciplina i poteri degli Uffici finanziari.

⁵⁰ Così Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, in attuazione dell'art. 12 della legge 11 marzo 2014, n. 23, 2.

⁵¹ F. GALLO, *Discrezionalità* (dir. trib.), in "Enc. dir.", Aggiornamento, II, Milano, 1999, 539 ss.; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, 33 ss.; ID., *Discrezionalità amministrativa* (dir. trib.) in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, III, Milano, 2006, 2010 ss..

dell'attuazione della norma tributaria, l'interesse alla celere e sicura acquisizione del tributo deve trovare composizione con l'interesse, altrettanto importante, della collettività all'equo riparto dei carichi pubblici. Nella definizione della pretesa impositiva secondo moduli consensuali, la preclusione assoluta per i giudizi e le valutazioni di tipo discrezionale che attengono alla "misura" del concorso alle spese pubbliche di ciascun contribuente, consente, quindi, di far emergere il profilo autentico dell'indisponibilità la quale, riferita alla potestà amministrativa d'imposizione, indica la mancanza, per l'Amministrazione finanziaria, della legittimazione di disporre dell'*an* e del *quantum* del tributo⁵². In questa prospettiva l'indisponibilità, il cui fondamento è riconducibile alla natura solidaristica del tributo disciplinata dall'art. 53 Cost., rappresenta lo snodo tra giustizia e certezza dell'imposizione.

⁵² A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 55 s., mette in evidenza che "l'indisponibilità ...esprime l'essenzialità del rapporto vincolatezza-capacità contributiva che assicura la giustizia dell'imposizione. Se vogliamo semplificare ulteriormente, indisponibilità = garanzia che il tributo si attuato in conformità alla capacità contributiva espressa dal presupposto".