

Tratto dalla tesi di laurea in Scienze Giuridiche di Alessandro Marchetti, dal titolo **“Il principio di indisponibilità del credito d’imposta e profili di costituzionalità dei condoni, dell’accertamento con adesione e della transazione sui ruoli”**. Relatore: Prof. Trivellin Mauro.

Introduzione

Accadde un giorno che un delinquente, mentre commetteva una rapina in banca, venisse per sua sfortuna fermato ed arrestato. Condotta dinnanzi all’inquirente questi gli chiese perché mai avesse voluto rapinare una banca. E allora il rapinatore banalmente rispose: ”Perché lì ci sono i soldi!”¹.

Questo originale aneddoto è sembrato a noi² il modo migliore per iniziare questo percorso che, partendo dalla definizione e dall’analisi della portata del principio di indisponibilità del credito d’imposta ci porterà ad esaminare alcuni istituti, quali condoni e accertamento con adesione, che riteniamo fortemente incostituzionali in quanto appunto dispositivi di quel particolare tipo di obbligazione che è l’imposta. La risposta del rapinatore, infatti, pur semplice (ed altrettanto sconcertante), offre lo spunto per interessanti riflessioni. A ben vedere essa non è affatto così assurda e illogica, ma contiene anzi una sua razionalità. Si tratta però di una razionalità molto superficiale e grezza, anni luce lontana da quegli ideali di civiltà e pacifica convivenza che è auspicabile una collettività organizzata abbia e che è necessario appartengano ad uno Stato perché possa definirsi “moderno”. Una tale scettica e agnostica logica³ intrisa di un utilitarismo sfrenato porterebbe infatti alla spietata conclusione secondo cui, per usare un’espressione machiavellica, “il fine giustifica i mezzi”. Il che in campo tributario, per entrare maggiormente nel vivo della questione, si tradurrebbe nel concepire e valutare ogni tributo in funzione esclusiva del suo concreto gettito. Sarebbe perciò “buon tributo quello che dà gettito, presto e molto; non [sarebbe] buono quello che da gettito scarso”⁴. Posta così la questione nessun discorso avrebbe più ragione d’essere. Lo Stato potrebbe in tale ottica ben trasformarsi quindi in un delinquente incurante dei diritti delle persone e pronto in ogni momento a calpestare la civiltà che ad essi è collegata.

Ma fortunatamente tutto questo è impedito (o meglio, dovrebbe essere impedito) dalla nostra Costituzione. Gli articoli 3 e 53 Cost. infatti esprimono a chiare lettere la preferenza verso un sistema tributario ispirato al principio di perequazione e che perciò ponga come sua stabile e imprescindibile base la “giusta imposta”. E saremo d’innanzi ad un sistema perequato ogniqualvolta un’imposta colleghi ad una medesima situazione soggettiva (cioè una stessa forza economica e idoneità alla contribuzione) i medesimi effetti (cioè uno stesso ammontare dovuto). Perciò non il maggior gettito a tutti i costi, ma la parità di trattamento è il principio cardine⁵ dei sistemi tributari degli Stati che vogliono dirsi civili e quello imposto al legislatore dalla nostra Carta Fondamentale. L’equità si pone così quale vera chiave per realizzare la giustizia.

Senonché non sempre la civiltà “reale” segue il passo della civiltà “sulla carta” e capita a volte di trovare principi costituzionali violentemente aggrediti e infranti da istituti che altro non fanno che generare iniquità e ingiustizie tali, peraltro, da frustrare notevolmente l’onestà dei cittadini. E così a nostro avviso è accaduto con l’entrata in vigore della legislazione condonistica sulla quale ampiamente ci soffermeremo nella Parte Seconda dello scritto. Certo per evitare questo “sfasamento” tra civiltà “reale” e “sulla carta” è stata istituita la Corte Costituzionale. Purtroppo però l’apporto di questa in ordine alla risoluzione del problema e in particolare di quello creato dai condoni, come vedremo non è stato dei migliori (per non dire che non v’è stato affatto⁶). La

¹ L’aneddoto è di V. TANZI ed è stato narrato durante il convegno su *La tassazione dell’impresa multinazionale, nell’Unione Europea* tenutosi a Siena il 24-25 Gennaio 2003.

² E non solo, Vd. G.FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, Il fisco, n. 6/2003, p. 794-795.

³ ID, Ib.

⁴ ID, Ib.

⁵ Seppur certo non l’unico.

⁶ Il punto è trattato ampiamente al paragrafo 2 della Parte Seconda.

questione perciò è da considerarsi affatto risolta. E ciò appare estremamente evidente se si considera che alcuni istituti dispositivi continuano a funzionare regolarmente (noi ci occuperemo del c.d. concordato) e ad altri si fa ricorso con una certa (preoccupante) frequenza (i condoni fiscali).

Per concludere, quello che con questo scritto intendiamo fare è certo, come detto sopra, studiare l'art 53 della Costituzione sotto il profilo dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e dimostrare come una tale disposizione da parte dello Stato nei confronti di alcuni contribuenti significhi attuare una ingiusta disparità di trattamento. Ma non solo. Ciò che ci sforzeremo inoltre di rendere evidente sarà che la sperequazione così realizzata comporta anche l'assurdo di "far pagare" tale iniquità proprio a coloro che l'hanno dovuta subire. Ed è solo tenendo in mente questa prospettiva che si può comprendere fino in fondo quale sia la vera portata e l'estrema importanza del principio di indisponibilità in materia tributaria.

Conclusioni

Diceva bene Luigi Vittorio Berliri quando affermava che l'uomo non soffre solo la fame, il freddo e la malattia, ma anche l'ingiustizia⁷. Ed è proprio per questo che lo Stato esiste, per essere, cioè, garante e portatore di quella giustizia di cui l'uomo abbisogna. E questo ruolo lo Stato lo svolge grazie soprattutto all'elaborazione di norme, grazie al diritto, che, secondo le celebri parole di Celso, è *ars boni et equi*. Cosa ci sia però di buon ed equo in norme che tramite la disposizione del credito d'imposta creano ingiustizia e destabilizzano un sistema tributario che aspira ad essere perequato, è davvero difficile da comprendere. La Costituzione è molto chiara nel volere imprimere all'ordinamento tributario criteri di uguaglianza e capacità contributiva dai quali è possibile desumere il principio di indisponibilità dai noi trattato. Ma è anche ovvio che ciò di per sé non basta se non è unito ad una seria volontà di attuare il dettato costituzionale. La Costituzione ha indubbiamente un'importanza fondamentale e certo ci indica quale è la retta via da seguire, ma ci sia permesso di dire che è pur sempre un pezzo di carta con delle lettere stampate spettando poi a noi, o meglio al legislatore, di intraprendere quella retta via che essa segna e che ci porta verso la civiltà. Ora, noi non siamo così pessimisti da ritenere che la realtà sia dominata da una dialettica negativa tale da impedire ogni forma di reale progresso. Ma neanche ci illudiamo che abbiano ragione gli storicisti certi, secondo una impostazione tipicamente hegeliana, delle "*magnifiche sorti e progressive*". Noi riteniamo, secondo quanto comunemente si pensa, e quanto l'esperienza insegna, che il progresso non sia né necessario, né impossibile, ma semplicemente potenziale. Ragionando per questa via si capisce che la Costituzione ha fornito le basi per la civiltà ed il progresso, toccando poi a noi il compito di concretizzare il suo contenuto ed evitare così di cadere negli abissi dell'inciviltà. E questo serio impegno si rende tanto più necessario da parte del legislatore nel momento in cui emerge che chi dovrebbe vigilare sul rispetto della Carta Fondamentale è in realtà insensibile nei confronti dell'aggressione di certi principi in essa contenuti. E questo abbiamo visto essere accaduto proprio nei confronti del principio di indisponibilità, dato che la Corte costituzionale ha costantemente ritenuto che i condoni non fossero lesivi dell'art. 53 Cost..

Dall'analisi che abbiamo compiuta, però, ci pare che questo impegno non sia stato, per ora, preso dal legislatore. Abbiamo visto come i condoni da strumenti eccezionali quali dovrebbe essere, siano diventati in realtà una costante nel panorama legislativo tributario. Ed abbiamo altresì visto come, secondo vari meccanismi che comportano una disposizione a volte diretta (semplice modifica degli indici di riparto), a volte indiretta (come nel caso della franchigia sull'accertabile, che tra l'altro abbiamo ritrovato nella disciplina dell'accertamento con adesione), abbiamo indubbiamente dato luogo a sconti d'imposta. Abbiamo anche potuto notare come, in relazione alla (degenerata) natura premiale di questo tipo di istituto, i vari meccanismi dispositivi siano andati dal premio

⁷ L.V.BERLIRI, *La giusta imposta*, Roma, 1945, p. 456.

all'evasione, passando per il premio alla miglior evasione, fino all'irrazionalità di ridurre somme definitivamente e incontrovertibilmente dovute. E ciò non bastasse si è visto che i condoni oltre a frustare l'onesta dei contribuenti che regolarmente adempiono ai loro obblighi tributari, sono fortemente diseducativi in quanto sono la dimostrazione più ovvia che evadere paga. I condoni, dunque, mettendo in serio pericolo la serietà dello Stato in ordine alla sua capacità di combattere efficacemente l'evasione, e creando, per la regolarità con cui vengono approvati, un'aspettativa nei contribuenti, si presentano effettivamente, come è affermato da più parti, quali fattori criminogeni. Si può dire, quindi, che tutti i condoni che vengono approvati finiscano per creare una sorta di "tentazione" capace di diffondere l'immoralità su larga scala⁸.

E le cose non vanno meglio con l'accertamento con adesione. Molti sono stati i tentativi attuati tramite l'elaborazione di una configurazione non negoziale, di salvare il concordato dall'incostituzionalità, ma nessuno, a nostro parere, è riuscito ad essere sufficientemente convincente, dovendosi ritenere più aderente al testo di legge la tesi che vuole l'istituto come transattivo. Così anche qui viene permessa una disposizione del credito effettuata tramite la previsione che all'Amministrazione sia concesso di rinunciare a parte dell'imposta in modo da invogliare il contribuente a "chiudere la partita", evitando il contenzioso ed incamerando una certa somma di denaro seppur minore di quella realmente dovuta. E se così stanno le cose allora ci sembrano ancora attuali le parole di Falsitta⁹ che nel 1972 scriveva "il concordato è frutto della cattiva coscienza del fisco e del contribuente[...]. Il principio vigente in Italia, che prevede trattative tra i rappresentanti dell'amministrazione finanziaria e i contribuenti è il più malefico dei sistemi: il cittadino mente e poi tratta. Ma se una persona dice la verità non c'è nulla da trattare, se mente, deve essere punita".

Quanto poi alla transazione sui ruoli, fermo restando che la formulazione della sua disciplina si pone ai limiti tra il comprensibile e l'incomprensibile, abbiamo cercato, per quanto ci è stato possibile, di fornire un'interpretazione che la rendesse compatibile con l'art. 53, concependola come una dilazione di pagamento *sui generis*. Non si può nascondere, però, che la nostra ricostruzione ha dei punti deboli e che l'interpretazione dominante va nel senso opposto, cioè di attribuirgli carattere dispositivo, tanto che qualcuno ha già prospettato il pericolo che diventi una specie di condono permanente¹⁰.

Cosa si può dunque dire a conclusione di questa trattazione? Come abbiamo sostenuto fin dalle prime righe di questo scritto lo Stato non può scendere alla logica brutale del delinquente, non può prendere i soldi dove li trova non dando importanza alle norme di portata sostanziale che evitano che il tributo regredisca a semplice comando, permettendosi, al contrario, di infrangere i diritti più elementari dei cittadini. Ma, come peraltro denunciato in un articolo relativamente recente circa lo "stato" in cui versa attualmente il principio di capacità contributiva, il nostro ordinamento tributario

⁸ V. G.FALSITTA, *Per un fisco civile*, Milano, 1966, p. 304, "politica dei condoni periodici e deterrenza sono come il diavolo e l'acqua santa: l'uno esclude l'altra. Il condono produce non deterrenza, ma confidenza, non dissuasione, ma persuasione". V. anche ID, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in "Il fisco", n. 6/2003, p. 1796, in cui l'Autore definisce la legislazione condonistica "una vera piaga della fiscalità italiana, un mercato delle indulgenze fiscali costantemente aperto". Si veda inoltre, ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 232-233 che ben riassumendo il fenomeno afferma che "l'inflazione della legislazione premiale e la scarsa potenzialità operativa degli uffici finanziari ha, pertanto, generato negli evasori la non infondata convinzione di una possibile impunità fiscale. Nel sistema tributario italiano si è così costituito un "ciclo vitale" dell'evasione, che inizia con l'inosservanza delle normative fiscali (peraltro estremamente numerose e complicate) continua con i pochi accertamenti che gli uffici finanziari riescono ad effettuare, si prolunga nella fase del contenzioso, spesso attivata solo per finalità dilatorie, e si conclude con un provvedimento di condono che consente con un sacrificio economico relativamente basso di sanare le situazioni irregolari e conferma, per il futuro, la probabilità di impunità dell'evasione".

⁹ V. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972, pp. 64-65.

¹⁰ V. A.MARCATALI, *La transazione, in sede esecutiva, sulle somme iscritte a ruolo per imposte statali*, Boll. Trib., 2004, p. 1467 e ss., "il peggiore difetto della normativa qui esaminata, quello più deleterio per la "coscienza tributaria" del popolo dei contribuenti e per il volume delle normali entrate tributarie, è dato dal fatto che essa si pone, in concreto, come una sorta di condono permanente ed un permanente incitamento all'evasione fiscale".

sembra stia proprio andando degenerandosi verso un'idea di imposizione sganciata da criteri di equità e razionalità¹¹. Perciò, preso atto della situazione in cui si versa e di come le cose invece dovrebbero andare, speriamo che questo scritto, nel suo piccolo, possa aver contribuito, e contribuire, alla sensibilizzazione nei confronti del problema della disposizione del credito d'imposta e al risveglio della coscienza civica e giuridica non solo di chi alla legge è sottoposto, ma anche di chi fa la legge, così che ci sia permesso di sperare in un futuro all'insegna della civiltà tributaria.

Settembre 2005

Alessandro Marchetti

¹¹ V. F.BATISTONI FERRARA, *La capacità contributiva al giorno d'oggi*, Boll. Trib., 2004, p. 5 e ss.