UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BERGAMO

Dottorato di Ricerca in

Economia e diritto dell'impresa (Business & Law)

– XXXIII ciclo –

Settore scientifico disciplinare (SSD):

IUS/12 – DIRITTO TRIBUTARIO

Principio di proporzionalità: dall'esperienza giuridica europea alla rilevanza costituzionale nell'ambito del diritto tributario

Relatore:

Chiar.mo Prof. Gianluigi Bizioli

Tesi di dottorato

dott. Giuseppe Mercuri

Matricola n. 1050906

ANNO ACCADEMICO 2019 / 2020

"*Quando le ricchezze si esauriscono, il popolo è immancabilmente oppresso da pesanti tassazioni*"

SUN TZU, *L'Arte della Guerra*, VI-V secolo a.C.

"Quel sol che pria d'amor mi scaldò 'l petto, di bella verità m'avea scoverto, provando e riprovando, il dolce aspetto"

DANTE, *Paradiso*, c. III, v. 3

INDICE

CAPITOLO I

Parte introduttiva: assunzioni teoriche fondamentali, ragioni dell'indagine e la delimitazione del campo di analisi

§. 1. Premesse fondamentali della ricerca: storia, diritto e società. 1

§. 2. Diritto, mezzi, fini. 15

§. 3. L'insegnamento di Vanoni nel riallineamento fra diritto tributario ed etica: il programma di Camaldoli e la Costituzione. 18

§. 4. Assunzioni fondamentali concernenti il metodo della ricerca: questioni metodologiche nel diritto tributario e ricadute applicative nelle successive fasi di analisi. 27

§. 5. Il principio di proporzionalità: ambito di rilevanza in generale e delimitazione del campo di indagine *al* solo diritto tributario e *nel* diritto tributario. 37

CAPITOLO II

Il principio di proporzionalità nel diritto pubblico: origine, evoluzione e recepimento

SEZIONE I

STRUMENTARIO DI COMPRENSIONE IN CHIAVE STORICO-EVOLUTIVA

§. 1. Aspetti generali: fenomeno "globale" del principio di proporzionalità, isomorfismo delle Corti e problemi attuali. 45

§. 2. Origine germanica: proporzionalità e *Rechtsstaat*. 54

§. 3. La diffusione in fase ascendente nell'ordinamento europeo: caratteristiche e peculiarità. 64

§. 4. La diffusione in fase ascendente: rilevanza del principio nell'ambito della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. 77

§. 5. La diffusione in fase discendente: il recepimento da parte dei vari Stati europei. 80

5.1. Incidenza nell'ordinamento svedese. 80
5.2. L'impatto sull'ordinamento portoghese 85
5.3. Gli effetti sugli ordinamenti dell'Europa centrale: Ungheria, Polonia e Repubblica Ceca. 87
5.4. Resistenze al recepimento del principio in Regno Unito. 89

§. 6. La diffusione a livello globale: Canada, Usa e WTO. 92
6.1. La prospettiva canadese. 92
6.2. La diversa operatività negli Stati Uniti. 93
6.3. Applicazione della proporzionalità in attuazione del WTO. 95

§. 7. L'adesione al principio nell'ambito del nostro ordinamento e l'applicazione nel diritto pubblico. 98

SEZIONE II

STRUMENTARIO IN CHIAVE CONCETTUALE

§. 1. Diritto per principi, ragionevolezza e proporzionalità: istanza di realismo e di concretezza nel diritto post-moderno. 109

§. 2. Diverse prospettive: cultura dell'autorità (USA) e cultura della giustificazione (Europa continentale). 114

§. 3. Componenti del metodo proporzionale. 118
3.1. Legittimità dello scopo e del mezzo (*legitimes Ziel und Mittel*). 120
3.2. Idoneità (*Geeingnetheit*). 121
3.3. Necessità (*Erforderlichkeit*) 124
3.4. Adeguatezza o proporzionalità in senso stretto (*Angemessenheit oder Verhältnismässigkeit in engeren Sinne*) 127

§. 4. Riflessioni conclusive: virtuosismi innescati dalla proporzionalità e profili di criticità. 133

CAPITOLO III

Il principio di proporzionalità nel sistema tributario

§. 1. Introduzione sullo *status quaestionis* e *research question*. 138

§. 2. Sulle distonie interpretative della giurisprudenza e sull'inesistenza del principio di polisistematicità del diritto tributario. 142

§. 3. La topografia della mediazione: interesse fiscale, il diritto al lavoro e all'impresa, la capacità contributiva e l'ottimizzazione dei principi. Il fondamento del principio di proporzionalità nel diritto tributario. 150

§. 4. Ruolo del principio di proporzionalità nel diritto tributario: limite e scopo del legislatore per la tutela del contenuto essenziale del diritto al lavoro e all'impresa..... 164

CAPITOLO IV

Proporzionalità del sistema tributario nel suo complesso

§. 1. I termini di riferimento per una ricostruzione del limite complessivo: Costituzioni europee e le diverse tesi sulla capacità contributiva nella nostra Costituzione. 174

§. 2. Segue: il ruolo della proporzionalità secondo la Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Le peculiarità del caso *Gáll* e delle "sentenze ungheresi" sull'imposta confiscatoria. 180

§. 3. Segue: uno sguardo di diritto comparato alla reazione agli interventi fiscali confiscatori in alcune esperienze europee..... 196

3.1. La teoria dell'*Halbteilungsgrundsatz* secondo il *Grundsgesetz* e le regole di progettazione delle imposte in Germania. 196

3.2. La deferenza del controllo di costituzionalità francese: valorizzazione dell'aliquota e del principio di eguaglianza. 203

3.3. Tutela dell'essenza dei diritti fondamentali contro l'imposta confiscatoria nella giurisprudenza costituzionale elvetica..... 205

§. 4. Prima ipotesi secondo la tesi che ricostruisce la capacità contributiva come criterio di riparto. 207

4.1. Funzionalizzazione delle entrate e concetto di pubbliche spese. 210

4.2. Limite derivante dall'ammontare delle spese, divieto di indebitamento e proporzionalità intergenerazionale..... 215

§. 5. Seconda ipotesi con ribaltamento di prospettiva: proporzionalità del livello di tassazione quale limite alla spesa pubblica. 219

§. 6. Riflessioni *de iure condendo*. 227

CAPITOLO V

Proporzionalità tra le singole imposte

§. 1. Considerazioni sul tema della riduzione di alcune imposte e corrispondente incremento di altri tributi: eguaglianza tributaria e proporzionalità. 241

§. 2. Segue: il caso delle addizionali IRES applicabile ad enti creditizi e finanziari. 244

§. 3. Eterogenesi della *ratio* di una disciplina di imposta alla luce della sopravvenuta modifica del quadro normativo: mancanza di proporzionalità nel caso del canone di conversione delle DTA. 251

CAPITOLO VI

Proporzionalità nella struttura dell'imposta

§. 1. Fattispecie impositiva, presupposto, base imponibile e *tax design*. 259

§. 2. Analisi della sentenza sulla *Robin Hood Tax*. 267

2.1. Legittimità dello scopo di tassare i *sovraprofitti*. 269

2.2. L'idoneità della misura fiscale *rispetto* alla ratio giustificatrice. 271

2.3. Assorbimento della questione "necessità dei *mezzi* normativi" e valutazione nella prospettiva effettuale della sentenza. 274

2.4. Ancora sull'eccentrica interpretazione della proporzionalità *stricto sensu*: quando l'errore sul metodo si traduce *nella* negazione del contenuto essenziale del diritto fondamentale del contribuente in favore di un diritto statale sempre vincente. 280

§. 3. *Ratio*, finalità extra-tributarie e disincentivi fiscali: quali margini di applicazione della proporzionalità? 296

3.1. Gli estrogeni impositivi, disincentivi fiscali, presunzioni e la loro giustificazione. 299

3.1.1. Deroghe *in malam partem* per finalità interne al diritto tributario: norme antielusive o di tecnica tributaria e presunzioni. 299

3.1.2. Segue: limitazioni incidentali, prospettive di analisi e l'applicazione della proporzionalità nel riparto delle competenze fra diritto europeo e diritto nazionale. 308

3.1.3. Segue: limitazioni incidentali nel diritto tedesco e l'applicazione della proporzionalità. 326

3.1.4. Finalità extra-tributarie, imposte di disincentivo e proporzionalità. 331

3.2. Le agevolazioni fiscali, tutela di interessi generali e problemi di idoneità e necessità delle misure. 340

3.2.1. La Corte costituzionale sulla normativa di agevolazione sul passaggio generazionale. 341

3.2.2. La valutazione della costituzionalità delle agevolazioni fiscali da parte del *Bundesverfassungsgericht*. 348

3.2.3. Analisi del dialogo fra Corti: esistenza di un'autonomia del sindacato di legittimità delle norme tributarie (anche) attraverso la proporzionalità. 357

CAPITOLO VII

Osservazioni conclusive della ricerca 363

BIBLIOGRAFIA 373

RINGRAZIAMENTI

La presente ricerca è frutto di un percorso al termine del quale ho potuto conseguire un ulteriore passo in avanti in termini di maturazione scientifica, professionale e personale, avendo potuto frequentare molteplici incontri di studio (in Italia e all'estero), conoscere nuove lingue ed esplorare nuovi orizzonti di ricerca.

Per questa ragione, non posso far altro che esprimere tutta la mia gratitudine al prof. Gianluigi Bizioli, il quale mi ha offerto la possibilità di ritrarre preziosi insegnamenti dalla tradizione della Scuola bergamasca di diritto tributario, stimolandomi incessantemente con nuovi spunti di ricerca e con la partecipazione (diretta o indiretta) ad interessanti convegni scientifici (tenutisi in Italia e all'estero).

Inoltre, un sentito ringraziamento è rivolto al Prof. Pasquale Russo che considero più di un Maestro. Egli mi ha fatto comprendere l'importanza di un metodo scientifico rigoroso cui si deve accostare un approccio basato sulla razionalità pratica, onde evitare discorsi avulsi dalla realtà giuridica e, come tali, pericolosi in una scienza pratica (qual è il diritto). È stato proprio Lui a suggerirmi di approfondire il tema della proporzionalità nel diritto tributario. E invero, a fronte del Seminario (tenutosi il 27 marzo 2015 presso l'Università di Siena e presieduto dal compianto prof. Augusto Fantozzi) sul tema "Robin Tax: principio di capacità contributiva e vincolo del pareggio di bilancio", con il Professore affrontammo un'attenta disamina degli autorevoli interventi che – oltre ad appassionarmi alla questione giuridica sottesa – furono scaturigine della domanda di ricerca quivi sviluppata.

Un ulteriore ringraziamento va al prof. Guglielmo Fransoni, il quale mi ha insegnato la necessità di una ricostruzione razionale del sistema.

Ringrazio altresì l'avv. Fabio Coli, il quale mi ha aiutato negli anni della formazione professionale non già con la severità di un capo-studio, ma con l'empatia e la comprensione di un fratello.

Non posso esimermi dal rammentare anche i proff.ri Ekkart Reimer e Hanno Kube, i quali sono stati così gentili da ospitarmi nel periodo di studio in Germania presso l'Università di Heidelberg, là dove, grazie a Loro, ho avuto modo di compiere uno studio comparatistico sul diritto tributario tedesco.

Da ultimo, mi preme rivolgere un particolare ringraziamento a tutti i dipendenti della Biblioteca del nostro Ateneo (e, in particolare, alla sig.ra Lorenza Poggi), i quali hanno sempre risolto tutti i problemi (in specie, quelli derivanti dal divieto di frequentazione dei locali durante l'emergenza sanitaria COVID-19) con la massima solerzia, efficienza e celerità.

Firenze – Bergamo, 30 novembre 2020
dott. Giuseppe Mercuri

CAPITOLO I

Parte introduttiva: assunzioni teoriche fondamentali, ragioni dell'indagine e la delimitazione del campo di analisi.

SOMMARIO: 1. Premesse fondamentali della ricerca: storia, diritto e società; – 2. Diritto, mezzi, fini; – 3. L'insegnamento di Vanoni nel riallineamento fra diritto tributario e etica: il programma di Camaldoli e la Costituzione; – 4. Assunzioni fondamentali concernenti il metodo della ricerca: questioni metodologiche nel diritto tributario e ricadute applicative nella successive fasi di analisi; – 5. Il principio di proporzionalità: ambito di rilevanza in generale e delimitazione del campo di indagine *al* solo diritto tributario e *nel* diritto tributario.

§. 1. Premesse fondamentali della ricerca: storia, diritto e società.

Nell'attuale panorama dottrinale, la discussione sul principio di proporzionalità e sul suo ambito di applicazione ha assunto una dimensione che attraversa qualsiasi settore della scienza giuridica, essendo fonte di inesauribili curiosità e stimoli per l'approfondimento in una prospettiva ricca di suggestioni eclettiche.

Il tema è suscettibile di vaste speculazioni filosofiche, tant'è vero che i più grandi filosofi (quale, in specie e fra l'altro, Aristotele) hanno avuto modo di soffermarsi sulla questione concernente la giustizia e, segnatamente, sui limiti entro cui il potere costituito può essere legittimamente esercitato. Nel campo del diritto, la rilevanza dell'idea (*recte*: del valore) incarnato dalla proporzionalità ha assunto una elevatissima magnitudine, in numerosi rami dell'ordinamento, quali in specie, nel diritto penale (per ciò che concerne l'entità della pena in astratto e in concreto), nel diritto processuale penale (al fine di individuare una sufficiente congruità fra la misura cautelare e le esigenze emergenti nella fase delle indagini preliminari), nel diritto amministrativo (per quanto concerne la definizione della figura patologica dell'eccesso

di potere), nel diritto del lavoro (in relazione alla determinazione della retribuzione), e così via.

Con particolare riguardo al diritto pubblico, l'esigenza di individuare una misura consente di ritrarre quel sottile filo rosso che passa fra giustizia, ordine e moralità. La tensione fra la ragion di Stato e la sfera dell'individuo risulta con tutta evidenza sin dall'*Antigone* di Sofocle: Creonte (*i.e.* la personificazione dello Stato) decide di far rispettare il proprio diritto (ossia quello di punire con la morte chiunque avesse violato il divieto di seppellire il traditore della *polis*, Polinice) in luogo della legge non scritta fatta valere da Antigone. Lo *ius positum* viene quindi ad essere affermato con la coercizione, ancorché sia evidentemente contraria allo *ius iustum* (nel caso di specie, rispondente all'aspirazione ad un'esigenza di giustizia ideale o divina o espressione del sentimento popolare verso la pietà dei defunti). E difatti, lo Stato (Creonte) applica la legge scritta, condannando Antigone a morire di inedia in una grotta per aver celebrato i funerali di Polinice. La responsabilità del Governo della città e la primazia della legge scritta vengono affermate con la forza, ma le tragiche sciagure che seguono a tale scelta (ossia il suicidio della stessa Antigone e, rispettivamente, del figlio e della moglie di Creonte, Emone ed Euridice) enfatizzano la solitudine del tiranno (1).

(1) Su questi temi, vedasi *amplius*, M. CARTABIA – L. VIOLANTE, *Giustizia e mito: con Edipo, Antigone e Creonte per indagare i dilemmi del diritto continuamente riaffioranti nelle nostre società*, Bologna, 2018. La tensione fra giustizia formale e giustizia sostanziale era già ben evidente in ARISTOTELE, *Etica nicomachea*, V, 10, là dove si rimarcava che «Quando, dunque, la legge parla in universale, ed in seguito avviene qualcosa che non rientra nella norma universale, allora è legittimo, laddove il legislatore ha trascurato qualcosa e non ha colto nel segno, per avere parlato in generale, correggere l'omissione, e considerare prescritto ciò che il legislatore stesso direbbe se fosse presente, e che avrebbe incluso nella legge se avesse potuto conoscere il caso in questione. Perciò l'equo è giusto, anzi migliore di un certo tipo di giusto, non del giusto in senso assoluto, bensì del giusto che è approssimativo per il fatto di essere universale. Ed è questa la *natura dell'equo*: *un correttivo della legge, laddove è difettosa a causa della sua universalità*. Questo, infatti, è il motivo per cui non tutto può essere definito dalla legge: ci sono dei casi in cui è impossibile stabilire una legge, tanto che è necessario un decreto. Infatti, di una cosa indeterminata anche la norma è indeterminata, come il regolo di piombo usato nella costruzione di Lesbo: il regolo si adatta alla configurazione della pietra e non rimane rigido, come il decreto si adatta ai fatti. Che cosa è dunque l'equo, e che è giusto e migliore di un certo tipo di giusto, è chiaro. Da ciò risulta manifesto anche chi è l'uomo equo: è equo infatti chi è incline a scegliere e a fare effettivamente cose di questo genere, e chi non è pignolo nell'applicare la giustizia fino al peggio, ma

La storia narrata dalla tragedia rinnova riflessioni che abbracciano il ruolo dello Stato e il suo rapporto con il cittadino nell'attuale sistema normativo. Ad oggi, la frammentarietà e la fluidità della componente sociale rende più difficile l'individuazione di un tessuto valoriale in relazione al quale confrontare la legittimità dell'uso del potere sovrano e, quindi, la misura ammessa alla stregua delle esigenze di giustizia e di ordine sociale. È un dato ineluttabile che l'attuale società multiculturale amplifica i conflitti. Il diritto, dal canto suo, deve assolvere un ruolo di composizione degli interessi contrastanti con metodo e, segnatamente, attraverso *giustificazione*, onde evitare che le prospettive unilaterali dei membri di una comunità finiscano per risolversi in una autodistruttiva tragedia.

Al difetto di cooperazione nell'attuazione del diritto sostanziale da parte del consociato deve accompagnarsi l'intervento dello Stato in misura "necessariamente adeguata" rispetto ai fini che l'ordinamento assume come meritevoli di perseguimento. La giustificazione dell'operato dello Stato consente di mantenere l'equilibrio fra ordine sociale e giustizia, altrimenti incorrendosi nel rischio di ledere quel *minimum standard* accettato dai consociati e, conseguentemente, nel rifiuto dello *ius positum* da parte della comunità stessa.

In tale contesto, occorre che il principio di proporzionalità disveli all'evidenza la positività del fenomeno giuridico, in quanto esso è suscettibile di assicurare la comprensione universale del senso (o del fine ultimo) e della coscienza del diritto. E difatti, attraverso il riconoscimento della "metodologia proporzionale" è dato rivelare l'attitudine dell'esperienza giuridica a tutelare l'azione umana in una duplice prospettiva: per un verso e per quanto riguarda la posizione statuale, l'intervento pubblico deve essere salvato dal pericolo insito nella labilità e nell'immediatezza del contingente, giacché la sussistenza di situazioni peculiari tende a condurre a soluzioni manifestamente eccessive; per altro verso e per quanto riguarda la sfera dell'individuo, lo studio del diritto in una prospettiva proporzionale può assolvere la funzione di evitare che l'eventuale divergenza fra *ius positum* ed esigenze di giustizia

è piuttosto portato a tenersi indietro, anche se ha il conforto della legge. Questa disposizione è l'equità, che è una forma speciale di giustizia e non una disposizione di genere diverso».

sostanziale si concretizzi in una frattura segnata da reciproca indifferenza, generando quindi una legittimo sentimento di ripulsa per l'ordine costituito (2).

Questo iato è reso evidente da alcuni episodi storicamente verificati in cui la frattura fra società e Stato ha tratto origine proprio da questioni fiscali.

A questo riguardo, appaiono estremamente significative le vicende che hanno interessato l'origine della *rivoluzione napoletana del 1647*. All'epoca, il sistema fiscale spagnolo imposto al popolo napoletano risultava del tutto disancorato rispetto a qualsiasi esigenza di misura e, quindi, a qualsivoglia canone di giustizia sostanziale. Anzitutto, l'onere fiscale complessivo risultava opprimente nei confronti delle popolazioni più umili. I tributi venivano assimilati agli occhi dell'opinione pubblica a vere e proprie estorsioni di Stato e non risultava affatto correlato ad alcun servizio dello Stato: e invero, le entrate pubbliche risultavano prive di alcun nesso con la comunità, in quanto non erano volte al soddisfacimento delle esigenze del popolo napoletano, ma erano destinate a finanziare le guerre condotte dal governo spagnolo nelle Fiandre e in Germania. A ciò si aggiungeva un sistema di riscossione altamente vessatorio. Gli agenti della riscossione (i cc.dd. gabellieri) erano privati che avevano titolo ad addebitare degli aggi di riscossione a proprio piacimento. Trattavasi talvolta di nobili, talaltra di clienti di potenti aristocratici, i quali ostentavano i benefici derivanti dalla lucrosa attività di riscossione e assumevano un atteggiamento oppressivo verso la povera gente. Il sistema impositivo all'epoca vigente produceva effetti marcatamente regressivi: tutti i principali beni di prima necessità (farina, sale, olio ecc.) erano soggetti alle *gabelle*, con la conseguenza che tali imposte indirette colpivano in misura maggiore i percettori di redditi più bassi e gli incapienti. Nel quadro complessivo occorre considerare altresì che, a quel tempo, Napoli era la seconda città più popolata di Europa dopo Parigi con almeno 400.000 abitanti. In questo scenario, l'ennesima gabella sulla frutta diede la stura alle istanze eversive

(2) E del resto, in questo senso, è emblematica l'immagine resa da Sant'Agostino, *La citta di Dio*, 2010, Roma, IV, p. 171, là dove ci si chiede «*se non è rispettata la Giustizia, che cosa sono gli Stati se non delle grandi bande di ladri? Perché anche le bande dei briganti che cosa sono se non dei piccoli Stati?*».

del capopolo Tommaso Aiello d'Amalfi, detto Masaniello, segnando una delle più cruente pagine della storia partenopea (3).

Più di recente, la rottura fra ordine pubblico e società a causa di "questioni fiscali" emerge dai fatti relativi alle cc.dd. *poll tax riots*. E difatti, agli inizi degli anni '90, la scelta del governo britannico di introdurre un'imposta capitaria (*community charge*) innescò numerosi tumulti talmente gravi da dar luogo ad seria minaccia "per la sicurezza personale" del primo ministro dell'epoca, Margaret Thatcher (4). La politica fiscale thatcheriana doveva far fronte alla crisi della finanza locale e delle diseguaglianze nell'applicazione delle imposte locali sulla proprietà: e invero, in quel momento storico, il regime di tassazione era diventato marcatamente iniquo a causa degli effetti negativi della mancata rivalutazione delle stime immobiliari (quali fondate sul "*notional rental value*"). Sicché, per effetto dello sviluppo del settore del *real estate*, si era generata una netta separazione fra coloro che beneficiavano di un effettivo *tax rate* di molto inferiore rispetto a quello scontato al momento dell'introduzione dell'imposta (ossia i primi anni '70) e coloro che invece scontavano tassi effettivi fortemente incrementati. Per semplificare il sistema e garantire delle fonti di finanziamento delle autonomie locali, Mrs. Thatcher – anziché attuare un defatigante sistema di revisione delle stime – preferì introdurre un'imposta sul "voto", ovvero un tributo fisso per ciascun cittadino dal quale venivano esentati solo i minori di anni diciotto (5). La fi-

(3) Sull'argomento, cfr. A. GIRAFFI, *Masaniello: rivoluzione di Napoli del 1647: fatto storico descritto in dieci giornate*, Bruxelles, Società Tipografica, 1844; R. VILLARI, *La rivolta antispagnola a Napoli: Le origini (1585-1647)*, Bari, 1976, il quale – nell'esporre le principali caratteristiche della grave crisi finanziaria del Regno di Napoli dei primi anni del seicento spagnolo – rammenta che «da più parti si denunciava il fatto che soltanto una piccola quota degli ingenti capitali prelevati dal regno era utilizzata per i soccorsi di guerra e che i grandi sacrifici a cui le popolazioni erano sottoposte servivano soprattutto ad arricchire oltre misura un piccolo gruppo di affaristi»; R. VILLARI, *Un sogno di libertà. Napoli nel declino di un impero. 1585-1648*, Milano, 2012; G. GALASSO, *Storia del Regno di Napoli: il Mezzogiorno spagnolo e austriaco*, 1622-1734, Torino, 2008.

(4) Al riguardo, una cronaca dell'epoca informa che «*widespread anger over the tax threatens Mrs. Thatcher's political life, if not her physical safety*» (P. PASSELL, *Furor Over British Poll Tax Imperils Thatcher Ideology*, in *New York Times*, Apr. 23, 1990, D1).

(5) Secondo il *Local Finance Act* del 1988, «*a person is subject to a charging authority's personal community charge on any day if — (a) he is an individual who is aged 18 or*

losofia su cui poggiava tale politica fiscale era improntata all'idea del "beneficio", volendo introdurre una misura idonea a garantire che «*local people can see what they are getting for what they are paying*» ed, al contempo, uno strumento fiscale che avrebbe dovuto avere «*benefits in terms of efficiency as well as accountability*» (6). Sennonché, la percezione sociale dell'esercizio del potere impositivo in modo apertamente ingiusto (siccome eccessivo) si tradusse in una violenta azione politica contro il Governo britannico: in particolare, furono costituiti un comitato di coordinamento della protesta denominato *All Britain Anti-Poll Tax Federation* (APTUs) e l'ordine pubblico degenerò il 31 marzo 1990 nella c.d. *Battle of Trafalgar Square* (una settimana prima dell'entrata in vigore dell'imposta) (7). Ma non è molto difficile comprendere le ragioni di una reazione popolare così virulenta. Anzitutto, l'onere tributario correlato alla mera esistenza di una persona introduce surrettiziamente un'idea del rapporto fra Fisco e cittadino in cui lo Stato è sovrano e il cittadino è suddito. Inoltre, il vizio di fondo della politica fiscale thatcheriana rivelava un disallineamento fra mezzi e fini perseguiti. E invero, il proposito di abolire l'imposta sulla proprietà e quello di sostituirla con un'imposta "eguale" per tutti non si è accompagnato all'introduzione di un'imposta in misura così ridotta da non gravare eccessivamente su chiunque, in quanto il Governo britannico non si è curato di introdurre alcun limite ed ha rimesso la decisione circa la determinazione dell'imposta fissa ai consigli comunali. Il che ha avuto come inevitabile conseguenza quella di generare un elevato aumento delle imposte locali e, segnatamente, un incremento superiore ad un terzo rispetto alle imposte sulla proprietà precedentemente vigenti (8). Tali

over on the day, (b) he has his sole or main residence in the area of the authority at any time on the day, and (c) he is not an exempt individual on the day».

(6) La proposta di introduzione della *poll tax* derivava dal *green paper*, "*Paying for Local Government*", elaborato nel 1986 dal Department of the Environment, previa consultazione di Lord Rothschild, William Waldegrave e Kenneth Baker.

(7) Cfr. M. DAVID GROSS, *99 Tactics of Successful Tax Resistance Campaigns*, 2014, Picket Line Press, pp. 125–126.

(8) Su tali considerazioni vedasi *amplius* M. N. ROTHBARD, *Making Economic Sense*, Auburn, Alabama, 2nd Edition, 2006, ove l'Autore rammenta che la *premier* Margaret Thatcher «seems to have missed the major point of the equal tax, one that gives it its unique charm. For the truly great thing about an equal tax is that in order to make it payable, it has

profili di criticità, dal punto di vista politico, contribuirono alla caduta della *leadership* thatcheriana, nonché all'abolizione del tributo ad opera del *Local Government Finance Act* del 1992.

Ancor più di recente, in Francia, "questioni fiscali" hanno provocato le insistite sollevazioni popolari dei cc.dd. *Gilets jaunes*. Il movimento – nato spontaneamente sulle piattaforme dei *social media* – ha trovato sfogo in violente proteste, dapprima, sugli *Champs Ellysee* di Parigi e, dipoi, in tutta la Francia. Il *casus belli* è occasionato dalla proposta del Governo francese di aumentare la *taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques* dell'11,5 % (9). Tale misura – in uno con l'abolizione della *impôt de solidarité sur la fortune* – ha contribuito all'affermazione del convincimento popolare che l'evoluzione del sistema fiscale francese fosse orientata ad una iniqua ripartizione del concorso alla spesa pubblica (10). Le sommosse hanno indotto il governo francese a tornare sui propri passi, sospendendo l'aumento delle imposte incidenti sul prezzo del carburante (11).

L'osservazione di queste tre vicende offre molteplici spunti di riflessione.

---

to be drastically reduced from the levels before the equality is imposed. Assume, for example, that our present federal tax was suddenly shifted to become an equal tax for each person. This would mean that the average person, and particularly the low-income person, would suddenly find himself paying enormously more per year in taxes—about $5,000. So that the great charm of equal taxation is that it would necessarily force the government to lower drastically its levels of taxing and spending. Thus, if the U.S. government instituted, say, a universal and equal tax of $10 per year, confining it to the magnificent sum of $2 billion annually, we would all live quite well with the new tax, and no egalitarian would bother about protesting its failure to soak the rich. But instead of drastically lowering the amount of local taxation, Mrs. Thatcher imposed no such limits, and left the total expenditure and tax levels, as before, to the local councils. These local councils, Conservative as well as Labour, proceeded to raise their tax levels substantially, so that the average British citizen is being forced to pay approximately one-third more in local taxes. No wonder there are riots in the streets! The only puzzle is that the riots aren't more severe».

(9) V. Cfr. L.A. LENOIR, *Carburants : les taxes ne sont presque pas affectées à la transition énergétique*, in *Le Figaro*, 6 novembre 2018.

(10) V. A. MAGNANI, *Gilet gialli, la rivolta anti-Macron nata con la scusa del carburante*, in *Sole 24 ore* del 4 dicembre 2018.

(11) V. ARNAUD FOCRAUD, *Gilets jaunes : Edouard Philippe annonce un moratoire sur la hausse des taxes sur les carburants*, in *Lu Journal du Dimanche*, 4 dicembre 2018.

Il primo riguarda l'ennesima conferma che l'ordinamento giuridico – non già come dato, ma come flusso in continuo divenire in ragione di una continua elaborazione – risulta espressione della dimensione sociale. Il diritto tributario probabilmente è il settore che ne risente maggiormente, essendo un terreno fertile in cui si realizza l'inveramento del vitalismo sociale. Non esiste campagna elettorale in cui la "questione fiscale" non sia trattata neppure incidentalmente. E difatti, il sistema fiscale – analogamente a quanto accade per il regime punitivo – deve beneficiare della maggiore legittimazione popolare da parte delle coscienze sociali, necessitando una perfetta corrispondenza al parametro risultante dal complessivo atteggiarsi delle condotte individuali. L'ambiente sociale esprime una forza di resilienza, allorquando l'iniziativa individuale (a livello micro o macro) viene inibita o stigmatizzata, o viceversa, ove esprima un contributo rafforzativo dell'azione.

In questo contesto, si colloca il concetto di "istituzione", ossia «*l'idea di opera o d'intrapresa, che si realizza e dura giuridicamente in un ambiente sociale*» (12); tale idea si concretizza mediante l'organizzazione di un potere ed è attuata mediante manifestazioni comunitarie dei membri del gruppo sociale interessato. Secondo questa linea teorica, l'istituzione-persona (quali lo Stato e le altre forme di organizzazione del potere) hanno come fondamentale elemento costitutivo l'idea dell'opera da realizzare in un gruppo: trattasi di un concetto recante in sé un piano di azione e di organizzazione che va al di là del mero scopo dell'istituzione, in quanto siffatto concetto incorpora sia lo scopo, che i mezzi per perseguirlo (13).

(12) M. HAURIOU, *La Théorie de l'institution et de la fondation*, 1930, (trad. it. a cura di. Widar Cesarini-Sforza), *Teoria dell'istituzione e della fondazione*, Milano, Giuffrè, 1967, pp. 12 e 13; nella versione in lingua francese, l'Autore parla testualmente di «*une idée d'œuvre ou d'entreprise qui se réalise et dure juridiquement dans un milieu social*».

(13) Circa le ragioni di scaturigine di tale teoria, v'è senza dubbio la consapevolezza del conflitto tra individuo e Stato-società; cfr. sul punto F. MODUGNO, *Istituzione,* in *Enciclopedia del diritto*, vol. XXIII, Giuffrè, Milano, 1973, 69 – 96, ove si riportano le considerazioni di CESARINI SFORZA, negli appunti inediti, ordinati, raccolti e parzialmente pubblicati da A. BARATTA nella *Presentazione* alla traduzione italiana di M. Hauriou, *Teoria dell'istituzione e della fondazione*, ult. op. cit., secondo cui «la teoria dell'istituzione prende il suo senso dal conflitto tra individuo e Stato-società, indicandone il superamento. Ma il suo senso profondo consiste nella relazione necessaria (di cui il suddetto conflitto è solo un aspetto

Una versione più recente della teoria istituzionale del diritto (neo-istituzionalismo) ritiene al riguardo che la comprensione dell'ordinamento giuridico trovi una chiave di lettura nella condotta dei soggetti che applicano il diritto (i c.d. *norm-users*), piuttosto che nell'osservazione delle scelte da parte dei soggetti deputati all'esercizio di atti di autorità (c.d. *norm-givers*) (14). È la condotta dei primi ad essere istituzionalizzata dai secondi e non viceversa.

Nella dinamica del processo nomopoietico proveniente dal basso, assume quindi un ruolo centrale il concetto di istituzione, da ravvisarsi nell'«opera superindividuale che la coscienza comune, grazie alla costante ripetizione di comportamenti individuali, proietta al di fuori e al di sopra delle labilità dei singoli impulsi di volontà, costituendo quel nodo di rapporti organizzativi, funzioni, valori in cui l'istituzione consiste, quel nodo che viene ad assumere una realtà autonoma con una sua vita stabile all'interno dell'esperienza sociale» (15). Si tratta di un processo creativo che nasce dall'auto-organizzazione e, segnatamente, dalla convinzione di efficacia dello strumentario giuridico, quale percezione della esigenza di osservare determinati gesti o forme (contenuto deontico). E del resto la società meno evolute nascono proprio dalla ripetitività dei fatti e, quindi, dalla consapevolezza dell'appartenenza di essi alla sfera della normatività. Ciò che emerge in particolare e con evidenza a tutt'oggi nella consuetudine. Sennonché, nel mondo moderno, questo stato di cose si infrange contro una concezione dell'affermazione dell'«assolutamente pubblico sul privato», smarrendo l'essenza propria del diritto. Il che ha condotto ad un ribaltamento di prospettiva rispetto a quella originaria: e invero, il diritto viene snaturato nella sua funzione naturale, divenendo il mezzo per il cui tramite la politica persegue essenzialmente il fine di controllo sociale. Ciò che in specie evidenzia l'esasperata invocazione del principio di legalità e l'imposizione di forme dall'alto, con la realizzazione di

empirico e superficiale) tra soggettivismo e oggettivismo, due forme di vita che non si possono contrapporre perché si convertono continuamente l'una nell'altra - e appunto in ciò consiste il ritmo vitale della realtà giuridica».

(14) N. MACCORMICK, *Institutions of Law* : *an Essay in Legal Theory* , Oxford, 2007, p. 61-62.

(15) Cfr. P. GROSSI, *Prima lezione di diritto*, Bari, 2010, p. 30.

contenitori della spontanea organizzazione (quale incarnata appunto dalla consuetudine) (16).

Proprio per evitare quello iato fra società e diritto, occorrere recuperare la dimensione istituzionale del diritto mediante due percorsi essenziali.

Il primo è dato dal riavvicinamento del linguaggio al diritto (17). Il momento in cui la normatività si manifesta in un comando impartito da un potere superiore nei confronti di un soggetto che ne subisce gli effetti suo malgrado non riesce a cogliere l'effettiva giuridicità di quella manifestazione di volontà, pur concretizzandola (ma non modo nient'affatto prevalente). È solo nella prospettiva opposta (ossia dal basso) che è dato comprendere la dimensione sociale del diritto e di quel coacervo di valori e di interessi di una comunità (18). Da questa prospettiva (cioè dal basso), diritto e lingua risultano accomunati dalla comune funzione ordinante *della* società e *nella* società: il

(16) Ancora, P. GROSSI, *Prima lezione di diritto*, pp. 31-32.

(17) L'intuizione che muove da una ricostruzione analogica è attribuibile originariamente alla Scuola Storica del diritto dal Savigny e dai suoi allievi, quali in specie da Georg Friedrich Puchta; F. K. VON SAVIGNY, *Vom Beruf unsrer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft*, Heidelberg, 1828, pp. 8–9 ss., là dove si sottolineava che «presso ogni nazione [...] noi vediamo il diritto civile rivestire un carattere determinato affatto peculiare a quel popolo, non altrimenti che la sua lingua, i suoi costumi, la sua costituzione politica»; «[...] un periodo in cui il diritto vive, al pari della lingua, nella coscienza popolare» (trad. it. A cura di G. Tedeschi, Verona, 1857, pp. 102, 104). Ma l'accostamento fra diritto e lingua viene rimarcata con maggiore enfasi da G. F. PUCHTA, *Cursus der Institutionen*, § 10.

(18) Su questo punto l'intuizione di Santi Romano nell'individuazione del concetto di ordinamento giuridico risulta avere una magnitudine enorme, in quanto esso – prima ancora di farsi norma risulta essere «organizzazione, struttura, posizione della stessa società», «il processo di obbiettivizzazione, che dà luogo al fenomeno giuridico, non si inizia con l'emanazione di una regola ma in un momento anteriore; le norme non ne sono che una manifestazione, una delle varie manifestazioni» (S. ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1967, pp. 19-27). L'accento posto su tale punto essenziale ha consentito di conseguire tre intuizioni (a tutt'oggi) valide: il pluralismo giuridico (ossia la consapevolezza che il diritto si manifesta quale espressione della realtà plurima della società e, quindi, delle molteplici forme di organizzazione sociale, come la Chiesa, le regole dei c.d. uomini d'onore, ecc.), la fattualità del diritto (sottolineando la rilevanza di alcuni fatti intrinsecamente giuridici in regione della loro categorizzazione sociale, quale in specie e fra l'altro la "necessità" che costituisce «fonte prima del diritto, di quel diritto che scaturisce immediatamente e direttamente dalle forze sociali»), la complessità del diritto in avversione al semplicismo della cultura giuridica borgese (sul punto, vedasi *amplius*, P. GROSSI, *Santi Romano: un messaggio da ripensare nella odierna crisi delle fonti*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2, 2006, p. 377 ss..

diritto – quale derivante dall'auto-organizzazione – delimita gli spazi di libertà dei membri di una collettività imponendo dei doveri e delle responsabilità onde superare il diverso caos belluino che altrimenti imperererebbe; il linguaggio tende ad assicurare un'efficiente comunicazione in un gruppo sociale nella prospettiva di attuare la coesione fra di essi e tracciandone la loro identità. In entrambe le prospettive la comunità viene ad unirsi nella condivisione di regole (giuridiche o linguistiche). Tale condivisione dà luogo all'osservanza in contrapposizione all'obbedienza, essendo accettazione e/o recepimento interiore derivante dalla cooperazione collettiva secondo una condotta spontanea ed oggettivizzata (19).

Il secondo procedimento mentale – non risolvendosi in una mera dimensione speculativa e descrittiva, ma ricollegandosi al primo nella necessità di individuare un lessico condiviso – valorizza l'importanza dei principi nel diritto (20) e la possibilità di recuperare la razionalità del diritto per il tramite di essi. Nel linguaggio comune, il ragionamento impone un percorso giustificativo che si realizza mediante l'argomentazione. Sulla base di tale premessa, l'*Aufhebung* dei concetti e delle enunciazioni permette di addivenire ad un esito che può essere considerato come condiviso in una data realtà storico-sociale.

Sicché, il diritto non può essere inteso come un elemento prestabilito, dovendosi piuttosto riconoscere la propria dimensione progettuale in chiave di una «*ragione condivisa*» (21). E invero, se il diritto vuole mantenere la propria natura e, quindi, il contatto con la società e il linguaggio, non v'è altro che riaffermare un'argomentazione persuasiva fondata su una piattaforma di

(19) Su questi contenuti, vedasi P. GROSSI, *Prima lezione di diritto*, ult. op. cit., pp. 23 – 27; Idem, *Giuristi e linguisti: un comune ruolo ordinante della società*, in *Riv. Trim.di Dir. e Proc. Civ.*, 1, 2014, pag. 1.

(20) Sul punto, vedasi R. DWORKIN, *Take Rights seriously*, Harvard University Press, 1977; Idem, *Questioni di principio,* trad. it. a cura di Maffettone, Milano, 1990, là dove l'Autore rimarca rimarca tutte le asperità esistenti nel tentativo di individuare il novero e la funzione dei principi; N. BOBBIO, «*Principi generali*», in *NN.D.I,* XIII, Torino, 1966, 887; S. BARTOLE, «*Principi generali*», in *Enc. dir.,* XXXV, Milano, 1986, 494; F. MODUGNO, «*Principi generali*», in *Enc. giur.,* XXIV, Roma, 1991.

(21) cfr. N. LIPARI, *Diritto civile e ragione*, Milano, 2019, p. 44.

valori fondamentali. In questo senso, solo i principi presentano un'astratta attitudine all'assolvimento di tale funzione. Ciò che può essere ravvisato proprio in relazione ai principi costituzionali, quali regole identificate nella Costituzione e fondanti l'ordine sociale. In un'ottica storica, tale operazione consente di superare la fase della *modernità* (fondata sulle mitologie giuridiche che il diritto è *creatura* della volontà del legislatore e che, come tale, si identifica in un complesso di leggi [22]) alla stagione del *postmoderno*, fondata sulla *cultura della giustificazione* secondo un sistema più flessibile governato dai principi costituzionali. La nuova retorica impone, quindi, di assicurare razionalità del discorso sul diritto (da intendersi quale rispetto del principio di non contraddizione rispetto a dati aventi eguale connotazione qualitativa) e ragionevolezza (in termini di conformità a un complesso di valori avente superiorità assiologica) (23). Sulla base di questi presupposti per l'*iter* logico-argomentativo, si riconferma l'intuizione di chi ha riconosciuto l'assenza di datità del diritto, in quanto la norma non è un *quid* prestabilito ma risulta essere frutto dell'elaborazione da parte dell'operatore giuridico (giudice, Pubblica Amministrazione, notaio, avvocato) (24); ciò che finisce per riportare le risultanze di un'esperienza (giuridica) a valori condivisi (costituzionali) nella

(22) Per ulteriori approfondimento dei fondamenti mitologici della modernità non si può far altro che rinviare a P. GROSSI, *Mitologie giuridiche della modernità*, Milano, 2001.

(23) Su tale distinzione vedasi ancora N. LIPARI, *Diritto civile e ragione*, ult. op. cit., p. 47.

(24) F. VIOLA, *Metodologia, teoria ed ideologia del diritto in F. Carnelutti*, Estratto dalla *Rivista di diritto processuale*, Anno XXII, 1967, p15, là dove l'Autore nel rammentare l'opera del Maestro riporta che Carnelutti distingueva lo studio della funzione dallo studio della struttura. Il primo attiene alla scoperta delle regole dell'esperienza giuridica. Ma, quanto alla struttura, il giurista deve percorrere una strada "scientifica" «per il raggiungimento e l'appropriazione conoscitiva dell'oggetto giuridico». Al riguardo, «la prima tappa della scienza giuridica è – a detta del C. – quella dell'osservazione del dato. Qual è per la giurisprudenza il dato, cioè l'elemento primo su cui costruire la scienza stessa? Per il C. la norma giuridica non è in realtà il dato da osservare, ma già il risultato dell'elaborazione di un dato diverso. Ciò che costituisce realmente il dato, in base ad una concezione empirica della scienza, è ciò che cade sotto i sensi del giurista: cioè l'atto umano, si tratti pure dell'atto di chi comanda come anche di chi obbedisce o disobbedisce. Per atti si intende tutto il campo degli atti giuridici e quindi non soltanto gli atti legislativi (6). Il fine della scienza non è quello di registrare passivamente i dati, bensì di elaborarli. Ciò vuol dire innanzi tutto stabilire i rapporti tra i fenomeni giuridici attraverso l'uso della comparazione, che costituisce così la seconda tappa della scienza e la prima nella elaborazione del dato».

prospettiva della massima persuasività e, segnatamente, assicurando che una data soluzione esegetico-applicativa possa essere esatta manifestazione di un'operazione mentale giustificata dalla rigorosa connessione fra le premesse e le relative conclusioni.

Il ragionamento per principi risulta fondato sui fini che il diritto intende perseguire, imponendo al giudice di non limitarsi ad una mera logica della conseguenzialità sillogistica, ma di considerare la persuasività e, quindi, la ragionevolezza dell'esito in base ad una motivazione fondata sulla logica dei valori. Il che non significa certo di dover abdicare alla (invero, mitologica) "certezza del diritto", né si tratta di un'apertura verso risultati ignoti e non prevedibili, ma si tratta di accettare realisticamente quel sufficiente «grado di tollerabile incertezza» (25) derivante dall'opera argomentativa di elaborazione del dato secondo lo strumentario valoriale in essere.

Tale operazione appare coerente con la natura del percorso epistemologico che si intende seguire nel campo del diritto: quivi viene in considerazione una scienza pratica e, come tale, concernente ciò che – potendo manifestarsi talvolta in un modo, talaltra diversamente – rientra nella sfera di incidenza dell'azione umana (26). È su tale considerazione che il diritto per principi trova il proprio spazio vitale: alla validità logica occorre accompagnare anche una validità pratica delle soluzioni normative. Sicché, la natura pratica della disciplina giuridica richiede di dover recuperare l'attitudine del diritto a disciplinare la realtà, considerandone anche le *conseguenze pratiche* (27).

(25) Espressione utilizzata da L. MENGONI, *Diritto e valori*, Bologna, 1985, p. 53.

(26) Le scienze pratiche sono in netta contrapposizione alle scienze teoretiche rispetto alle quali luogo si pone in rapporto con il mondo in un contesto immutato, né modificabile (proprio come accade nelle scienze naturali).

(27) V. *amplius* G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992, p. 164. Proprio nel diritto tributario si è verificato un esempio del surricordato processo verso il post-moderno. Valga in tal senso rammentare l'elaborazione del concetto di abuso del diritto. Addirittura, il diritto giurisprudenziale ha ritenuto di dover ritrarre dal principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) il paradigma di reazione a ipotesi attinenti alla patologia delle forme. E infatti, la giurisprudenza sul punto ha varcato i limiti della tradizionale teoria della validità dei negozi proprio per riscoprire il «*tessuto di premesse morali e di valori condivisi, senza del quale l'idea stessa di giuridicità sarebbe priva di senso*». Né la "positivizzazione" del principio (ad opera dell'art. 10-bis della l. n. 212/2000) ha del tutto chiuso i margini espansivi per la ridetto procedimento giuridico: l'utilizzo delle clausole nell'ambito di un bilanciamento operato dal legislatore delegato fra gli interessi erariali e il contribuente (si pensi al richiamo, per un

Ciò si rende ancor più necessario in una produzione legislatura del tutto scadente ed alluvionale, rispetto alla quale lo stillicidio di enunciati evidenziano un grado di complessità tale da rendere difficile ricostruire la trama normativa, con la conseguenza di dover ricorrere ai *fini* nel tentativo di ricostruzione del sistema secondo un impianto valoriale accettabile dai più (cioè secondo i principi che incorporano quei valori). Nello scenario di una società sempre più pluralista, quindi, si deve far ricorso da ultimo alla piattaforma di valori fondamentali e, segnatamente, al c.d. «*principio di costituzionalità*», quale strumento utile ad assicurare l'unità della società politica (28). A ciò aggiungasi che la *condivisione* consente di dar luogo all'avvicinamento dello *ius positum* allo *ius iustum* e, quindi, alla legge scritta alla Giustizia (29).

verso, alle «*operazione prive di sostanza economica*» e, dall'altro, alle «*operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali*») si risolvono in nient'altro che in «*ampio spazio di manovra offerto alla mediazione giudiziale*». Però, l'abuso tributario risulta frutto di un procedimento qualificativo della fattispecie; ciò che altrettanto non può dirsi rispetto ai casi in cui la dimensione privatistica- contrattuale dell'abuso del diritto viene apprezzato nella prospettiva della c.d. costituzionalizzazione del diritto privato, là dove il giudice è tenuto a valutare l'esperienza «nella complessità delle sue componenti», contribuendo così all'elaborazione della regola secondo un principio di ragionevolezza (non limitato alla considerazione delle ragioni fiscali). Su tali considerazione leggesi N. LIPARI, *Ancora sull'abuso del diritto. Riflessioni sulla creatività della giurisprudenza*, in *Riv. Trim. Dir. e Proc. Civ.*, 1, 2017, pag. 1. Sulla derivazione giurisprudenziale del principio del divieto di abuso del diritto e sulla sua conferma in sede di codificazione, v. anche P. BORIA, *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2017, p. 665 ss.. Sottolinea la funzione suppletiva della giurisprudenza sul punto, G. FALSITTA, *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 6, p. 707. Sulla recente tendenza anche in sede europea, v. K. LENAERTS, *The European Court of Justice and Process-Oriented Review*, in *Yearbook of European Law*, 2012, 31, 3.

(28) cfr. vedasi, G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, 1992, Torino, pp. 47-50.

(29) Osserva P. GROSSI, *L'Europa del diritto*, Roma-Bari, 2007, p. 6-8 che «se il diritto è esperienza, lo storico/giurista è il primo a dover rifiutare di limitarsi a una contemplazione di atti autoritativi che non ne restituiscono la immagine effettiva […]. Prima di essere un comando, il diritto è una mentalità, esprime un costume e lo ordina, esprime i valori di una civiltà e – ordinandola – la salva […]. Il diritto è scritto sulla pelle degli uomini, è […] dimensione della vita quotidiana, è scritto nella concretezza dei fatti della vita prima che in leggi, in trattati internazionali, in opere scientifiche».

§. 2. Diritto, mezzi, fini.

La prospettiva istituzionale impone di dare uno sguardo "dal basso" onde poter riallineare esigenze sociali, diritto e Giustizia sulla scorta di un impianto valoriale di riferimento alla cui stregua è dato ricorrere nell'elaborazione della regola del caso concreto. Ciò proprio per evitare quelle reazioni di rigetto di cui gli episodi storici rammentati nel precedente paragrafo risultano sufficientemente significativi.

Trattandosi di un fenomeno che nasce *dalla* società e rimane *nella* società, il diritto – come manifestazione del gruppo – si risolve essenzialmente nell'agire umano, che si può sintetizzare in due generalissimi connotati: il *fine* (l'intenzionalità) e i *mezzi* (ciò che viene impiegato per il perseguimento degli scopi) (30). Ma è soprattutto in base alla prima componente che è dato distinguere i secondi, potendo ben variare gli strumenti utilizzati a seconda del contesto osservato in una prospettiva teleologica (31). Secondo una lettura di più ampio respiro, posto che il diritto è una forma in cui si concreta l'agire umano, ci si è chiesti quale possa essere il fine cui esso è preordinato. A questa domanda le soluzioni offerte sono state molteplici (32), ma fra tutte quella che

(30) L'attenzione per questo tipo di rapporto sta alla base della metodologia carneluttiana, cfr. F. CARNELUTTI, *Metodologia del diritto*, Padova, 1939 (rist. 1990), p. 15, là dove osservava che «l'agire, che è una specie del divenire, si risolve in un impiego di mezzi per raggiungere un fine. La coincidenza del suo risultato con lo scopo dipende dall'adeguazione dei mezzi al fine; in altre parole, dalla buona scelta di essi e dall'uso accorto. Secondo che possieda tali qualità, l'azione è utile o feconda, oppure inutile o infeconda».

(31) Tale distinzione risale addirittura ad Aristotele, ma può di recente è stata riproposta da J. SEARLE, *Intentionality: an essay in the philosophy of mind*, New York: Cambridge. University Press, 1983, p. 107 ss.

(32) Senza alcuna pretesa di esaustività si rammenta lo sforzo intellettuale di alcuni dei più grandi pensatori in relazione alla scelta di voler individuare il fine del diritto. In questo novero, si rammenta chi enfatizzava il nesso fra diritto e politica in base alla felicità o il bene comune (Platone, *Repubblica*; Aristotele, *Etica nicomachea*); altri si ponevano sulla stessa linea di pensiero specificando che il bene comune è «ordine della ragione» come emanato e reso pubblico dal soggetto che gestisce la cosa pubblica (San Tommaso, *Summa Theologiae*); in un'ottica riduzionistica, Thomas Hobbes – alla luce della massima dell'*homo homini lupus* – ravvisava il fine nell'autoconservazione e il mezzo il comando; in un'ottica liberale, Locke identificava la difesa della proprietà (da intendersi *lato sensu* come concetto comprendente anche beni immateriali, come la vita e la libertà); celebre è la definizione di Kant secondo cui il fine dev'essere liberale e, segnatamente, l'insieme degli elementi in base ai quali l'arbitrio dell'uno può coesistere con l'arbitrio dell'altro alla stregua di una legge universale di libertà. Rudolf von Jhering – ponendo le basi per la sociologia del diritto – ha sottolineato

è suscettibile di abbracciare con maggiore ampiezza tutte le varie sfaccettature in cui si articola il fenomeno giuridico (senza tuttavia individuare una soluzione troppo astratta) ed avente una sufficiente grado di specificazione, risulta essere quella tesi secondo cui il fine *necessario* risulta essere *la mediazione tra interessi che possono rivelarsi divergenti e conflittuali* (33). Essa (mediazione) – onde poter avere contenuto reale e non risolversi in un mero simulacro fittizio – impone quale antecedente logico essenziale quello di dar luogo ad una attenta considerazione degli interessi in discussione (nonché di coloro che ne sono portatori) e, dipoi e in seconda battuta, una valida ponderazione degli stessi. La concretezza di tale aspirazione dev'essere riscontrato in base ad un percorso epistemico avente ad oggetto l'individuazione dell'intenzione dell'azione, la condotta tenuta, il collocamento pragmatico di siffatte azioni (quali ad esempio la riferibilità di un altro diritto a tali azioni), nonché l'approvazione di un gruppo sociale in cui si colloca l'azione di cui si discute (34). Nell'opera di realizzazione di sé (o del proprio fine), il diritto è suscettibile di distinguersi da altre azioni umane (35) in ragione dei propri *mezzi* (*Mittel*) e, segnatamente, per la dimensione normativa in cui si manifesta: la norma – avvalendosi dello strumentario che consta di un'attività fondata sul

l'importanza del nesso fra *Zweck* (scopo) e *Mittel* (mezzo), assumendo il diritto come insieme di nome coercitive esistenti in uno Stato: secondo questa linea teorica, norma e coercizione (quali elementi del diritto in senso oggettivo) non sono sufficientemente esplicativi circa il contenuto del diritto, dovendosi individuare il fine ultimo nella tutela delle condizioni di esistenza della società (cfr. R. VON JHERING, *Der Zweck im Recht*, Leipzig, 1884 (trad. it. a cura di M. Losano, *Lo scopo nel diritto*, Torino, 2014 p. 302 ss.).

(33) v. D. VON DER PFORDTEN, *Sul concetto di diritto. Fini e mezzi*, in *Rivista di filosofia del diritto, Journal of Legal Philosophy*, 2, 2016, pp. 317-362, ove l'Autore – muovendo da un *excursus* storico-filosofico sulle varie teorie dei fini del diritto – giunge alla conclusione che il diritto persegue «il fine della mediazione tra interessi che possono rivelarsi divergenti o conflittuali». Volendo seguire questa linea di pensiero, si potrebbe evocare la tensione esistente nel diritto tributario fra l'interesse statuale al reperimento di risorse per la copertura delle spese pubbliche e l'interesse del privato all'intangibilità della propria sfera patrimoniale oppure, nel diritto tributario internazionale, ai divergenti interessi fra le sovranità impositive di diversi Stati rispetto a fattispecie con elementi di estraneità.

(34) Cfr. ancora D. VON DER PFORDTEN, *Sul concetto di diritto*, ult. op. cit., p. 334.

(35) In specie trattasi delle convenzioni o abitudini, la morale, la politica, nonché la religione, D. VON DER PFORDTEN, *Sul concetto di diritto*, ult. op. cit., p. 334.

pensiero (*Denken*) e sul linguaggio (*Sprache*) ed avente connotazione descrittiva, valutativa e prescrittiva (36) – è mezzo necessario nella mediazione onde individuare i vincoli a carico dei soggetti i cui interessi sono oggetto di composizione.

Alla indefettibilità dell'aspetto normativo v'è da rigettare un'impostazione riduzionistica del fenomeno giuridico, risolventesi nel riconoscimento dell'unicità del mezzo nelle norme (37), nelle regole (38) o secondo regole e principi (39). L'individuazione del fine (mediazione) richiede l'adozione di una prospettiva olistica e, come tale, onnicomprensiva circa i mezzi da adottare. In questo novero, oltre all'utilizzo delle norme, regole, principi (e, quindi, valori), si impone di avere riguardo altresì anche ai concetti (quali mezzi di differenziazione dei fenomeni ed assunti nel proprio senso naturale o sociale (40)) nonché gli istituti (quali complessi di norme e di regole preordinate alla realizzazione di un fine contingente rispetto a quello generale del diritto).

Questo tipo di prospettiva nella fase di ricostruzione del sistema consente, quindi, di comprendere le ragioni per cui una data scelta, a monte, del legislatore e, a valle, dell'operatore del diritto (quale elaborazione posta sulla

(36) v. *amplius* D. VON DER PFORDTEN, *Deskription, Evaluation, Präskription. Trialismus und Trifunktionalismus als sprachliche Grundlagen von Ethik und Recht*, Berlin, 1993.

(37) cfr. H. KELSEN, *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, (*Reine Rechtslehre*), Bologna, 2000.

(38) H.L.A. Hart, *The Concept of Law*, Oxford, 1961, p. 73.

(39) R. DWORKIN, *Take Rights seriously*, Harvard University Press, 1977.

(40) In questa prospettiva, appaiono ancora attuali (ancorché trattasi di considerazioni risalenti T. ASCARELLI, *Sul concetto di titolo di credito e sulla disciplina del titolo V, libro IV, del nostro codice,* in *Banca, borsa e tit. di cred.*, 1954, 1, p. 372, il quale però distingueva i concetti giuridici frutto di un'opera di riordino in una data normativa dai concetti ritratti dalla realtà sociale: i primi sono sostanzialmente "muti", trattandosi esclusivamente di una "espressione abbreviata" (valevole a fini didattici); i secondi hanno una rilevanza ai fini dell'individuazione della portata normativa e, quindi, solo a questi dovrebbe far ricorso il legislatore o l'interprete. V. anche F. CARNELUTTI, *Metodologia del diritto*, Padova, 1939 (rist. 1990), p. 12, il quale sottolineava che, «*nel campo del lavoro intellettuale, le materie prime sono il fenomeno e i prodotti sono i concetti*».

base di un sistema di valori condiviso, siccome riversato a livello costituzionale) possa ritenersi ampiamente accettata e giustificata a livello sociale. Ciò al fine di assicurare in una logica istituzionale il ricongiungimento fra diritto (inteso come λόγος, discorso razionale) e Giustizia (come persuasività delle scelte).

§. 3. L'insegnamento di Vanoni nel riallineamento fra diritto tributario ed etica: il programma di Camaldoli e la Costituzione.

Nella prospettiva di un riavvicinamento fra società, etica e diritto, risultano senz'altro significativi gli studi seguiti da Ezio Vanoni proprio in campo tributario (41). In particolare, il fondamento della sua attività scientifica riposa sul riconoscimento di un vincolo indefettibile che avvince economia ed etica alla stregua della giustizia sociale e dell'eguaglianza. Lo strumento tributario (*i.e.* la c.d. leva fiscale) si presta ad assicurare la convergenza di entrambi i concetti e la rimozione delle inevitabili storture che scaturiscono da un'economia di mercato.

Vanoni in questa prospettiva teorica rimarca la matrice contrattualistica nel rapporto fra il contribuente e l'Erario, ravvisando la necessità dell'ottenimento del consenso dell'individuo al tributo al fine di rifuggire aspetti patologici, quali l'evasione o l'elusione. La costruzione del sistema, quindi, ha come pietra miliare la causa del tributo che non può essere limitata ad un profilo squisitamente commutativo (intendendo cioè l'imposizione come compenso dovuto per i servizi ricevuti dallo Stato), per ciò che sarebbe impossibile misurare quanta parte dei servizi vengono effettivamente fruiti da ciascuno (42).

(41) Per un inquadramento biografico AA.VV., *Ezio Vanoni: Giurista ed economista*, (a cura di GAETANO RAGUCCI), 2017, Milano; G. MARONGIU, *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 3, 2016, p. 346 ss.; AA.VV., *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal codice di Camaldoli alla riforma tributaria*, (a cura di Fabrizio Ciapparoni), Roma, 2018; FORTE F., *Ezio Vanoni economista pubblico*, (a cura di Silvio Beretta e Luigi Bernardi), Soveria Mannelli, 2009.

(42) Sulla contrarietà alla tesi "commutativa" della *causa impositionis*, vedasi E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, 1932, in *Opere giuridiche*, Vol. I, Milano 1962, p. 55 ss., là dove l'Autore afferma che «si tratta di determinare quanta parte dello

Secondo questa linea di pensiero la prospettiva di studio risulta invertita rispetto a quella tradizionale. L'indefettibile aspirazione verso l'ottenimento del consenso al tributo e la causa impositiva escludono qualsiasi forma di contrapposizione o subordinazione dell'individuo allo Stato, radicando piuttosto un rapporto paritario poggiante esclusivamente sulla legge. In questa ricerca lo studio del diritto tributario per Vanoni assurge ad un momento etico-politico unificante, dovendosi rigettare la logica tradizionale secondo cui il fenomeno tributario dovrebbe essere ridotto a connotazione degli schiavi (come diceva Tertulliano «*hae sunt notae captivitatis*»), oppure fondarsi su un rapporto di potere incondizionato e incontrollabile tra sovrano e suddito (come rimarcato da Bartolo da Sassoferrato) oppure l'idea che il pagamento del tributo si risolva in un diritto (come veniva affermato durante la rivoluzione francese). Secondo Vanoni, il diritto tributario – dovendo coniugare fisco, politica e morale – regola il concorso alle spesa pubblica secondo il fondamentale dovere di solidarietà nella consapevolezza che «non vi è possibilità di un ordinamento democratico senza un ordinamento tributario serio e ordinato. La riforma tributaria è pietra angolare dello Stato democratico. In uno Stato che voglia continuare a riposare sulla proprietà privata o sulla libertà economica e quindi non voglia ricorrere ad altre soluzioni, il problema fiscale non è solo tecnico, ma morale e politico, oltre che economico» (43).

A tal fine, non può certo sfuggire che l'imposta – pur avendo una spiccata attitudine ad incidere sull'economia – non deve essere tale da svilire l'iniziativa economica privata, assorbendo inutilmente risorse al singolo e sottraendole allo sviluppo degli investimenti nelle attività di impresa. La tassazione dev'essere sopportabile e non opprimente senza limitare (eccessivamente) la produzione del reddito e/o incoraggiare condotte evasive/elusive dei contribuenti. In questo senso, le leggi tributarie devono essere giuste, generali e uguali, ma soprattutto devono allontanare l'idea che una componente

sforzo comune debba essere sopportato da ogni singolo, secondo i concetti politici, etici, giuridici, economici dominanti del determinato Stato, in quel determinato tempo».

(43) Cfr. E. De Mita, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in "Interesse fiscale e tutela del contribuente", Milano, 2000, p. 3.

di evasione sia indefettibile, cagionando l'ulteriore effetto deleterio di fissare imposte più elevate del dovuto per far fronte alle condotte che rientrano nella patologia del rapporto fra Erario e individuo.

Creare il consenso al tributo è assunto come impegno morale dello Stato per instaurare un clima in cui la difesa della razionale ed uguale applicazione dei tributi si risolve nella salvaguardia dell'esistenza stessa dello Stato.

Su tali premesse, secondo Vanoni, il settore della finanza pubblica è inteso quale *unicum* posto al preciso scopo di rimuovere le diseguaglianze e, quindi, per realizzare le esigenze di giustizia distributiva. L'eguaglianza ha come antecedente logico necessario la *generalità*, secondo cui i sacrifici e le utilità recati dall'azione finanziaria spettano a tutti gli individui appartenenti alla comunità organizzata dall'ente pubblico in rapporto alla loro capacità ed al loro bisogno. Vanno pertanto evitati i privilegi e le ingiustificate differenze sia nel sacrificio che nel godimento dei vantaggi da parte di individui e di categorie sociali. Capacità e bisogni sono i due termini di riferimento da porre sulla bilancia per porre in essere un sistema equilibrato, armonioso e giusto.

Ad assicurare tale obiettivo si pone il principio fondamentale di proporzionalità, secondo cui anche il potere impositivo dello Stato deve avere un limite, in quanto l'esigenza di finanziamento dell'azione pubblica tende inevitabilmente a trasformarsi nell'insaziabile mostro del "fiscalismo" che distrugge risorse private e limita lo sviluppo economico del Paese. Non è difficile intravedere in tale ricostruzione l'insegnamento di San Tommaso d'Acquino in relazione alla *causa impositionis*, secondo cui l'eguaglianza tributaria è strettamente correlata alla proporzionalità che trova fondamento nella ragionevolezza volta all'attuazione della giustizia distributiva (ossia alla realizzazione del bene comune). A ciò aggiungasi che tali limiti sono necessitati dalla creazione del consenso al tributo fondato sulla reciproca fiducia fra Fisco e contribuente, essendo anzitutto orientati a conformare l'agire pubblico verso utilità sociale.

Seguendo questo solco, la sistematica vanoniana è stata oggetto di trasposizione nel cosiddetto Codice di Camaldoli, quale elaborato programmatico antecedente alla Costituzione e redatto da un gruppo di intellettuali di

area cattolica (44). Ivi vengono enucleati alcuni criteri fondamentali cui deve conformarsi la fase di determinazione ed attuazione del tributo e segnatamente:

- la pressione fiscale in relazione al singolo individuo «deve essere regolata in modo da non opprimere il soggetto e da lasciargli in ogni caso la possibilità di provvedere onestamente ai bisogni suoi e della sua famiglia ed alla elevazione propria e dei propri familiari, secondo le necessità dell'ambiente in cui vive». In altri termini, il sistema deve tutelare il c.d. minimo vitale;
- sotto il profilo degli adempimenti richiesti ai contribuenti, «i sacrifici debbono essere chiesti ed imposti nelle forme e nei tempi che ne rendono meno grave la sopportazione da parte dei soggetti. Le formalità, le prestazioni accessorie, le sottigliezze di applicazione, devono essere ridotte al minimo, onde evitare inutili aggravi e sofferenze»;
- quanto invece alla fase della riscossione, «nella esazione e nell'amministrazione del denaro pubblico devono seguirsi i sistemi meno complessi e più economici possibili».

In questa griglia valoriale è dato leggere fra le righe l'afflato di proporzionalità secondo la tradizione germanica propria del *Verwaltungsgericht* nel caso celebre del *Keuzberg urteil* e nella massima rielaborata dalla dottrina tedesca da Fleiner secondo cui «*Die Polizei soll nicht mit Kanonen auf Spatzen schießen*» (ossia l'Autorità non dovrebbe sparare ai passeri con i cannoni). In ciò si riassume il senso proporzionale dell'impianto camaldolese, là dove è facile intravedere la regola fondamentale secondo cui l'Amministrazione finanziaria non deve spingersi oltre quanto risulta necessario (dovendo l'agire pubblico implicare il minor sacrificio del contribuente nella propria sfera individuale), essendo altresì tenuta ad assumere strumenti idonei a perseguire i propri fini distributivi.

A questo proposito l'obiettivo/mezzo può rivelarsi la creazione del consenso al tributo per evitare qualsiasi forma patologica del rapporto fra il Fisco

(44) AA.VV., *Il Codice di Camaldoli*, 2011, Roma, pp. 127 ss..

e il contribuente, agevolando in tal modo l'efficienza della Finanza Pubblica complessivamente intesa.

Ma il tributo non è diretto solo a consentire il reperimento delle risorse per alimentare l'attività pubblica. Ad essa di affianca un ruolo redistributivo dei beni disponibili tra i vari impieghi e consumi. A questo riguardo, il tributo assolve una funzione immediata (da identificarsi nel finanziamento della spesa pubblica secondo il concorso di tutti secondo le proprie capacità) nonché una funzione mediata di contribuire a modificare la distribuzione della ricchezza e l'organizzazione della vita economica e sociale. Ciò che deve avvenire secondo i principi della giustizia sociale e, segnatamente, secondo il *suum cuique tribuere* (45). In tal senso il sistema tributario – pur radicandosi sul fondamentale concetto di capacità contributiva – può essere orientato a una funzione extrafiscale sol ove si tratti di:

1) dover correggere ed attenuare ingiustificate disuguaglianze nella ripartizione della ricchezza ed eccessive accumulazioni di beni;
2) «reprimere e di limitare manifestazioni di lusso o di prodigalità moralmente e socialmente dannose, o di indurre a graduare i consumi secondo una scala di utilità sociale»
3) disciplinare determinate attività in funzione della loro utilità sociale, proteggendole od ostacolandole.

Se il primo punto rimane a tutt'oggi di grande attualità (in quanto il sistema tributario può fungere da strumento per l'attuazione di programmi volti a concretizzare l'eguaglianza in senso sostanziale, provvedendo alla rimozione degli ostacoli che si frappongono alla crescita materiale e spirituale della persona), gli altri due punti sono resi problematici, apparendo *at glance* quasi come se si concepisse uno strumento proprio dello Stato etico.

(45) Sul concetto elaborato dal giurista Ulpiano nel I libro *Regularum* «*Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*» e recata nel D.1.1.10pr., vedasi G. FALCONE, *Ius suum cuique tribuere*, in *Annali dell'Università di Palermo*, 2010, p. 135-176; F. GALLO*, Diritto e giustizia nel titolo primo del Digesto*, in *SDHI*, 54, 1988, p. 15 ss.; IDEM, *Opuscula selecta*, 1999, pp. 621 ss.; A. SCHIAVONE, *Giuristi e principe nelle Istituzioni di Ulpiano. Un'esegesi*, in *SDHI*, 69, 2003, p. 15 e nt. 28.

Ma in realtà, così non è. E difatti, nella consapevolezza che l'impatto di un simile strumento potrebbe mettere a repentaglio la sfera intangibile dell'individuo, il sistema deve essere mitigato sotto un duplice versante: (*i*) anzitutto, nel rispetto del principio *no taxation without rapresentation*, la valutazione delle utilità sociali – meritevoli di tutela e di valorizzazione mediante la funzione extra-tributaria del tributo – devono essere necessariamente poste dalla legittima rappresentanza politica, alla luce delle necessità e delle condizioni delle singole forze sociali, nonché del rispetto delle naturali libertà di esse, cioè della necessità del loro autonomo sviluppo secondo le leggi proprie alla loro natura; (*ii*) quand'anche siano perseguiti fini extra-fiscali, deve rimanere fermo il principio dell'uguaglianza e della generalità sia in senso assoluto (in quanto individui che si trovano in uguale condizione devono essere ugualmente soggetti all'imposizione), sia in senso relativo, (in quanto l'imposizione di individui che si trovano in diverse condizioni deve essere graduata in ragione di tale diversità). Chiarito ciò, è anche vero che, attualmente, il diritto europeo impone maggiore cautela per ciò che concerne l'attuazione dei fini extra-fiscali. E difatti, la tutela delle libertà fondamentali recate dai Trattati e il divieto di aiuti di Stato alle imprese ancorché avvengano indirettamente mediante la concessione di agevolazioni fiscali si traducono in un principio di tendenziale neutralità del *policy-maker* rispetto alle scelte dei consumatori (quali, appunto, quelle concernenti l'ostentazione di fastosità ed opulenza) e, quindi, in un minore impatto della legislazione fiscale sulle imprese operanti sul mercato. Quanto poi alla trattazione degli aspetti patologici del fenomeno tributario, il programma di Camaldoli riafferma che l'adempimento dell'obbligazione tributaria è un obbligo morale prima ancora che giuridico e, quindi, l'evasione fiscale deve essere rigorosamente repressa.

Tuttavia la consapevolezza dell'esistenza del fenomeno non deve tradursi nella tendenza legislativa a prevedere delle aliquote più elevate di quanto dovrebbero essere in ragione della considerazione che una parte delle imposte non sarà assolta. Ciò in quanto all'ipocrisia del legislatore si accompagna l'atteggiamento opportunistico che giustifica l'evasore, mettendo in

pericolo l'ordinata disciplina del tributo alla luce dell'irragionevole discriminazione fra contribuenti "onesti o timidi" e da contribuenti "scaltri o poco coscienziosi" (46).

Per il tramite di Vanoni, il piano programmatico camaldolese ha avuto un decisivo impatto sui contenuti della nostra Costituzione.

E difatti, oltre ad incidere sulla definizione dei "doveri inderogabili" cui sono tutti tenuti (art. 2 Cost., là dove – come accennato – farebbe eco il valore laicizzato di carità cristiana), per ciò che concerne nel dettaglio i profili fiscali, il principale apporto di Vanoni (e, quindi, dell'esperienza camaldolese) riguardano il principio di legalità (art. 23 Cost.) e quello di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

E difatti, nell'Assemblea Costituente v'era chi (come Orlando) riteneva ultronea l'individuazione di limiti al potere impositivo dello Stato. Tuttavia, nella relazione della commissione economica istituita presso l'Assemblea costituente (cui contribuì in modo decisivo Vanoni), si rimarcò «l'imprescindibile necessità di dichiarare uno dei fondamentali rapporti di diritto-dovere che presiedono all'organizzazione politica della società» (47).

Sicché, in stretta continuità con il programma di Camaldoli, la previsione dell'obbligo di regolare il concorso di tutti secondo capacità contributiva è congeniale ad orientare l'azione impositiva al preciso scopo di assicurare che a situazioni uguali corrispondano tributi uguali. L'attitudine all'assolvimento delle imposte non era considerata una condizione obiettiva ed immutabile del soggetto, essendo piuttosto il risultato di un giudizio di fatto del legislatore in base alla posizione del soggetto e alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici.

(46) Sul tema degli studi di Vanoni e il loro collegamento fra codice di Camaldoli e Costituzione, vedasi E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, in *Jus. Rivista di scienze giuridiche*, 1997, I, 115, ss., nonché in G. RAGUCCI (a cura di), *Ezio Vanoni – Giurista ed economista*, *Atti del convegno tenutosi presso l'Università degli Studi di Milano 16 giugno 2016*, 2017, Milano, pp. 91 ss..

(47) Cfr. Ministero per la Costituente, *Rapporto della Commissione economica,* V, Finanza, I, Relazione, Roma, 1946, p. 9.

A ciò si accompagnava la consapevolezza che il tributo ha un'incidenza sui diritti fondamentali dell'uomo: e difatti, l'istituzione dell'imposta deve trovare la propria base giuridica nella fonte legislativa, giacché solo la legge – essendo frutto degli organi rappresentativi della volontà popolare – offre garanzie di libertà maggiori rispetto all'ipotesi in cui la competenza fosse riservata al potere esecutivo (come era accaduto nella precedente esperienza di governo). Sicché, si ritenne opportuno al riguardo di sancire il principio secondo cui solo la legge può imporre prestazioni patrimoniali in capo al singolo (art. 23 Cost.).

L'insegnamento di Vanoni e l'esperienza camaldolese devono aprire una breccia per guardare avanti nella ricostruzione di un sistema fiscale equo e rispondente a proporzionalità.

In quella prospettiva occorre saper recuperare la dimensione autenticamente umana del fenomeno tributario riconoscendo maggior valore alla dignità della persona nell'ambito del rapporto fra Amministrazione e contribuente.

Ciò che in particolare può dar luogo all'inveramento del consensualismo fiscale sia nella fase di attuazione spontanea del tributo mediante forme di *cooperative compliance*, sia in sede di accertamento mediante la generalizzazione del contraddittorio endoprocedimentale.

Il c.d. "*person to person interaction*" dev'essere un momento in cui l'Autorità interloquisce con il contribuente per comprendere meglio fatti e circostanze, riconoscere le situazioni interessate dalla fattispecie tributaria nel suo complesso, educare il contribuente alle modalità di adempimento, offrendo un'esauriente informazione ai relativi problemi.

Su queste basi ci si trova a riflettere su un "nuovo" ordinamento tributario secondo un approccio al contempo etico e giuridico per affrontare le problematicità del concetto contemporaneo di umanità.

In altri termini, l'idea riposa quindi non già sull'illusione panglossiana di vivere nel miglior mondo possibile, bensì dall'ottimismo della volontà cui deve corrispondere il pessimismo della ragione.

A questo riguardo, le premesse per l'auspicato recupero del concetto di "umanità" in ambito fiscale operano in una triplice direzione:

a) la reciproca connessione tra libertà e ordine giuridico, nel senso che il rispetto della legalità non può risolversi unicamente in qualcosa di formale e di esteriore, ma è un dovere che scaturisce dalla legge morale;
b) il diritto non è solo compendio di regole volti alla qualificazione dei "fatti" della vita, ma una delle varie dimensioni in cui la nostra stessa vita si articola e trova significato;
c) l'apporto della normativa e della giurisprudenza europea in materia di diritti del contribuente volge particolare attenzione al riconoscimento dell'impatto che il tributo ha sui diritti fondamentali della persona (48).

Fermi tali assunti fondamentali, il vero banco di prova ai fini del consenso al tributo sarà dato dalla c.d. *compliance* che, in ambito fiscale, è confronto e dialettica collaborativa. Tale risultato è raggiungibile nei limiti in cui alla legge si accompagna la fiducia fra le parti e, quindi, la collaborazione nella misurazione dell'oggetto economico del diritto tributario. Fiducia e cooperazione realizzano un'intesa poggiante sull'ordinato vivere civile.

Tale prospettiva trova pieno conforto nell'idea vanoniana della c.d. "equità bilaterale" nel rapporto di imposta, secondo cui lo Stato non si risolve unicamente nel titolare di diritti (in particolare all'assolvimento della prestazione pecuniaria), essendo tenuto a rispettare molteplici doveri verso il contribuente (comunicazione, informazione, trasparenza, pubblicità, semplificazione, educazione agli adempimenti fiscali). Nel novero di tali doveri rientra anche quello di assumere una condotta "proporzionale" nella scelta dei mezzi di attuazione e determinazione del tributo, in quanto lo strumento fiscale deve trovare una limitazione nella necessità e nell'idoneità dei mezzi individuati per l'attuazione dei propri fini onde assicurare la sopportazione della pretesa

(48) Su questa ricostruzione vedasi *amplius*, G. TIEGHI, *Fiscalità e dignità umana nell'ottica della comparazione tra ordinamenti anglo-americano e messicano*, in *Dir. pubb. comp. eur.*, 3, 2018, pp. 813-844.

tributaria. Solo così si può reggere un sistema fondato sulla fiducia, sulla solidarietà e sulla convivenza pacifica, come pensato da S. Tommaso d'Acquino.

Sennonché, ad oggi, le attuali tendenze politico-legislative fanno emergere un totale scollamento fra i valori professati (quali in specie, quello dell'onestà, molto spesso evocato come un mantra) e le scelte politiche (quale quella di introdurre condoni o strumenti altrimenti denominati che finiscono per favorire i furbi in danno ai coscienziosi o ai timidi).

§. 4. Assunzioni fondamentali concernenti il metodo della ricerca: questioni metodologiche nel diritto tributario e ricadute applicative nelle successive fasi di analisi.

Fra le assunzioni fondamentali su cui poggia la presente ricerca non possono non menzionarsi alcune premesse concernenti il metodo *nello* studio del diritto tributario (49).

Su tale punto, v'è da rimarcare un elemento che può dirsi *auto-evidente* in questo campo di studi: e invero, il dato ontologico in cui si sostanzia il fenomeno tributario riposa sull'esigenza di reperimento di risorse cui qualsiasi organizzazione sociale (più o meno strutturata) è tenuta a far fronte per finanziare le proprie spese (50).

Ciò si rivela in modo più pressante nelle organizzazioni maggiormente evolute, quali le forme di *Welfare State*. È ben nota, d'altronde, la varietà di strumenti cui lo Stato può ricorrere per finanziarsi: trattasi infatti di entrate patrimoniali, sfruttamento dei beni demaniali, partecipazioni in enti pubblici economici e prestazioni imposte. Nel novero di queste ultime spicca la categoria dei tributi e, in particolare, quella delle imposte, là dove lo Stato realizza

(49) Tuttavia, il tema sarebbe suscettibile di considerazioni di più ampio respiro. Come segnalato da A. DONDI, *Rapidi* e *impressionistici cenni sulla metodologia della ricerca in campo giuridico*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1, 2019, p. 76 ss..

(50) Si pensi, in passato, ai mezzi *predatori* di finanziamento. A titolo esemplificativo, sotto il principato di Traiano, l'attività dell'imperatore volta ad alleviare alcune imposte (*vigesima hereditatium*) e a condonare alcuni arretrati alle province fu compensata dalle ricchezze (agricole e minerarie) ritratte dalle vittoriose campagne militari in Dacia e in Arabia e Armenia (v. R. PARIBENI – M. PELAEZ, *Traiano*, in *Enc. It. Trecc.*, 1937).

un prelievo per il riparto della spesa pubblica in base ad un dovere inderogabile della Repubblica cui tutti sono tenuti in ragione di capacità contributiva (51). Il profilo ontologico del fenomeno è profondamente segnato da tale principio fondamentale, su di esso reggendosi l'intera vicenda del concorso del singolo alle spese della comunità (52).

La ricerca, nel corso del tempo, ha evidenziato l'autonomia della materia rispetto a settori giuridici contigui nel cui novero si rammenta il diritto amministrativo, da cui il diritto tributario ritrae principi (in special modo dagli atti) al contempo discostandosene per l'elaborazione di principi peculiari e per tecniche diverse (53). I connotati distintivi emergono anche rispetto ad

(51) Su tali profili, cfr. G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, pp. 93 ss., là dove l'Autore rimarca che «la qualificazione del concorso alle spese pubbliche in termini di dovere di solidarietà costituisce il punto di partenza obbligato per qualsiasi ulteriore indagine intorno ai caratteri del fenomeno tributario nell'ordinamento costituzionale italiano, configurandosi come un *prius* logico(-giuridico) indispensabile alla successiva specificazione dei caratteri che tale dovere può assumere»; vedansi anche C. SACCHETTO, *Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento italiano*, in *Il dovere di solidarietà* a cura di B. PEZZINI e C. SACCHETTO, Milano, 2001, p. 167 ss.; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

(52) Cfr. A. FEDELE, *Diritto trbutario (principi)*, in *Enc. Dir.*, Annali II, tomo II, Milano, 2009 p. 464; IDEM, *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1967, p. 965.

(53) In tal senso, G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino 2018, pp. 4-5, il quale – nel declinare gli ambiti in cui si evidenziano le principali differenze rispetto al diritto amministrativo – suggerisce di rivolgere l'attenzione: «al tema della natura tipicamente vincolata e non discrezionale dell'attività dell'Amministrazione finanziaria e delle sue conseguenze in relazione alla possibilità di individuare un procedimento tributario (…) e di ricondurre gli atti tributari al *genus* del provvedimento amministrativo (…); alla natura di diritto soggettivo e non di interesse legittimo (con alcune eccezioni) della situazione giuridica soggettiva tutelata (dal lato del destinatario dell'imposizione) nel diritto tributario (…); alla tutela giurisdizionale generale demandata alle Commissioni tributarie e all'oggetto del processo tributario (…); al problema, di carattere generale, dell'applicabilità al procedimento tributario della L. 241/1990 (c.d. "legge generale sul procedimento amministrativo", i cui principi peraltro si estendono all'azione amministrativa complessivamente intesa) e, di carattere particolare, relativamente ad alcuni istituti ivi previsti dei quali sia espressamente esclusa l'applicabilità in materia tributaria (tra cui il diritto di accesso agli atti […]); alla motivazione dell'atto impositivo e al suo rapporto con l'art. 3, L. 241/1990 con particolare riferimento alla necessità dell'enunciazione delle prove negli atti impositivi (…); al problema del contraddittorio ed agli effetti del suo mancato svolgimento sulla legittimità dell'atto impositivo (…); alla possibile applicabilità agli atti impositivi dei principi concernenti i vizi degli atti amministrativi e della loro possibile conservazione così come disciplinata dalla L. 15/2005 in via di introduzione dell'art. 21-*octies*, co. 2, nella L. 241/1990 (…); al rapporto tra i vizi

altri settori di latitudine più ampia, quale in specie il diritto finanziario che nella sua portata originaria abbracciava tutto il fenomeno della finanza pubblica, dal reperimento delle entrate, alla gestione e all'erogazione delle risorse pubbliche. A ciò si aggiunge la distinzione netta rispetto ad altre materie di studio, quale la scienza delle finanze che – applicando le leggi economiche – si pone, rispetto all'opera del giurista, come un *prius*, in termini di scelta delle figure giuridico-fiscali da implementare, oppure specularmente come un *posterius*, in termini di valutazione degli effetti economici dei tributi già istituiti.

Sul carattere autonomo del diritto tributario, attualmente, vi è una tendenziale condivisione (54). E tale conclusione si fonda sulla circostanza che il fenomeno tributario – in ragione della propria strumentalità rispetto alla continuità stessa dello Stato – pone una particolare tensione fra autorità e libertà, fra interesse fiscale ed interesse del singolo all'intangibilità della sfera patrimoniale, fra giustizia distributiva ed autonomia. Si è rilevato, a tal ri-

degli atti intermedi e l'atto finale con riferimento all'acquisizione illegittima di documentazione nella fase istruttoria (…); alla questione se l'autotutela debba essere ricondotta alla concezione propria del diritto amministrativo ovvero si atteggi in maniera autonoma a motivo della natura vincolata della funzione impositiva (…); alla possibile diversa qualificazione di nozioni appartenenti alle due branche in ragione dei diversi interessi sottostanti».

(54) V. da ultimo S. CIPOLLINA, *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 2, 2018, p. 163; G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Vicenza, 2016, p. 6, secondo cui le ragioni dell'autonomia risiedono nella capacità contributiva e nelle peculiarità poste dall'interpretazione della legge tributaria; nello stesso senso, sull'autonomia scientifica, v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – parte generale*, Milano, 2009, p. 1, ove si ribadisce il percorso che ha condotto all'autonomia, dapprima, normativa e, dipoi, scientifica e didattica; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte Generale*, Milano, 2016, pp. 10-11, ove si rimarca che «la disciplina sostanziale di ciascun tributo è un corpo normativo autonomo rispetto agli altri settori del diritto»; . Cfr. A. AMATUCCI, *La questione metodologica tra teoriche vecchie e nuove e l'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Dir. Pr. Trib.*, 2, 2005, pp. 10255, secondo cui il diritto tributario – a differenza del diritto finanziario – avrebbe autonomia scientifica "relativa"; secondo tale ricostruzione, il diritto tributario, pur fondandosi su principi unitari (capacità contributiva, progressività, eguaglianza sostanziale e riserva di legge), non vanterebbe «un'autonomia metodologica». In senso critico, vedasi anche R. LUPI, *Compendio di diritto tributario*, Dike, 2016, p. 92, ove l'Autore – lamentando una scientificità solo esteriore della dottrina normativista – ritiene che sia da «valutare se la collocazione autonoma dello studio dei tributi in un compartimento a sé stante dell'ordinamento universitario ostacoli la spiegazione d'insieme di cui stiamo parlando. Se così non fosse ci si dovrebbe chiedere (…) se non sia preferibile incardinare la determinazione dei tributi nella cornice generale del diritto aministrativo, ricollegandosi alle sue origini "non giurisdizionali" (…)».

guardo ed efficacemente, che il proprio particolarismo configura il diritto tributario come «un pendolo che oscilla tra esigenza di giustizia, espressa dal principio costituzionale di capacità contributiva, ed esigenza di controllo, espressa da tutte le norme che deformano il primo principio in favore dell'interesse del fisco» (55). Questo aspetto consta di un dato ineliminabile e cioè quello dell'esistenza di un *corpus* normativo che trova il proprio "collante" nel principio di capacità contributiva (56). Chiunque voglia avvicinarsi all'analisi del fenomeno non può fare a meno di considerare detto profilo. Si pone un primo problema che incide sul discorso metodologico. Soprattutto, nel settore tributario, i tempi attuali sono segnati da una costante ed inesorabile riduzione della qualità della produzione legislativa e dall'effetto moltiplicatore delle leggi (57). Non si vuole affatto quivi rievocare la retorica della "crisi" e della "complessità" (58), ma si vuole solo rimarcare come la scarsa qualità dei numerosi (o innumerevoli) testi legislativi sia ormai un elemento immutabile e caratteristico dei nostri tempi. Questi connotati e le relative cause – essendo già evidenti nelle leggi in generale – si presentano nel diritto tributario in modo più marcato, là dove l'esigenza di finanziamento da parte dello Stato rischia inevitabilmente di trasformarsi nell'insaziabile mostro del "fiscalismo" (59) che distrugge risorse private e limita lo sviluppo economico del Paese.

(55) V. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, in *Diritto on line*, Treccani, Roma, 2015.

(56) In tal senso, cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 2, ove l'Autore definisce l'oggetto del diritto tributario come «complesso di norme che regolano l'imposizione e la riscossione dei tributi, e quindi recanti la disciplina del rapporto che si instaura tra il soggetto attivo (l'ente impositore) e il soggetto passivo (il contribuente) della prestazione obbligatoria, dalla nascita alla sua concreta applicazione, nonché la disciplina dei rapporti e delle situazioni connessi o derivati».

(57) Sull'effetto moltiplicatore nella legislazione fiscale, v. *amplius* S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, p. 1-42.

(58) Aspetti già segnalati da V. VELLUZZI nella relazione presentata al convegno "*Tendenze e metodi della ricerca nel diritto tributario*", in https://www.youtube.com/watch?v=ukTcu02jnTE.

(59) Cfr. E. DE MITA, *Razionalità e fiscalismo nella giurisprudenza costituzionale*, in *l'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, p. 177.

Tale stato di cose rende maggiormente difficoltosa la raccolta dei dati e pone un'esigenza di coordinamento. A tal fine i sentieri percorsi dalla ricerca nel diritto tributario sono essenzialmente due: il metodo giuridico e il metodo c.d. integrato. Sul punto vi sono stati molteplici momenti di proficuo dialogo (60), ma i tratti delle due prospettive risultano ben delineati.

Il primo pone al centro la norma, quale frutto di elaborazione del dato positivo (*ius positum*) mediante l'interpretazione che – costituendo la dimensione dinamica del diritto – dev'essere sorretta da una ricostruzione rigorosa (*id est*, coerente e conforme ai principi di sistema), nonché funzionale alle esigenze reali dei destinatari del diritto stesso e connotata dalla fondamentale avalutatività dei percorsi esegetici (61).

Il metodo c.d. integrato, viceversa, rifiuta la "purezza" del ragionamento normativista o formalista, richiedendo piuttosto che il percorso giuridico debba essere impreziosito da contributi provenienti dal campo economico, politico e tecnico (62). La direttrice principale di tale modello di ricerca riposa sull'esigenza di considerare il fenomeno finanziario nella sua interezza, evitando di cadere in una forma di solipsismo giuridico (o economico) e promuovendo piuttosto un fattivo interscambio sugli ampi e complessi temi

(60) Al riguardo, appare molto stimolante in chiave maieutica il "Dialogo Tributario" intercorso nel 2009 fra il prof. LUPI e il prof. FRANSONI. Cfr. R. LUPI, *La determinazione giuridica della capacità economica individuale ai fini tributari*, in *Dialoghi tributari*, 1, 2009, p. 9; G. FRANSONI, *Il diritto tributario come materia giuridica e i suoi rapporti con l'economia*, in *Dialoghi tributari*, 1, 2009, p. 9.

(61) Cfr. A. GIOVANNINI, *Le metodologie di ricerca nel diritto tributario*, in. *Rass. Trib.*, 2016, 1, p. 99 ove l'Autore propone il concetto di "diritto formale allargato", nel senso che il diritto, pur non coincidendo con la legge, muove dalla forma dell'ordinamento positivo e ricomprende in sé i valori (che accedono nel diritto mediante i principi) e i fatti.

(62) Sul punto, la Scuola di Pavia, di cui era capostipite Benvenuto Griziotti, con la collaborazione di altri illustri studiosi, quali Ezio Vanoni, Mario Pugliese, Piero Bodda, Antonio Pesenti, Sergio Steve, Frank Tamagna, Dino Jarach, Giannino Parravicini, Federico Maffezzoni, Ernesto d'Albergo, Gian Antonio Micheli e Francesco Forte (cfr. G. GHESSI, *L'archivio Benvenuto Griziotti dell'Istituto di Finanza di Pavia*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 2002, I, pp. 174-202, spec. pp. 178-180; S. CIPOLLINA, *La fondazione della "rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze" nei documenti dell'archivio Griziotti di Pavia*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 3, 2017, pag. 265) poggia sull'assunzione fondamentale secondo cui sussisterebbe una forte compenetrazione fra l'oggetto della scienza delle finanze e del diritto finanziario (e, quindi, del diritto tributario che, all'epoca della nascita della Scuola, non aveva raggiunto una compiuta autonomia scientifica), con la conseguenza imprescindibile di dover dar luogo ad uno studio "bifronte" del fenomeno.

(63). Ciò richiede la formulazione di un «*modo di considerazione economica*», secondo cui il giurista – nell'opera di elaborazione del dato positivo – deve riaffermare il primato della sostanza sulla forma e, quindi, deve porre «*una comprensione intuitiva di ciò che è economico*», prendendo le mosse da un punto di vista deduttivo e filologico (64).

Un altro programma di ricerca tendente ad un ampio "sincretismo culturale", ma poggiante sulle basi teoriche dell'istituzionalismo, rifiuta di voler accedere ad una raccolta dei dati della ricerca limitata ai "materiali normativi" (*id est*, leggi, regolamenti, sentenze, interpretazioni delle varie autorità, ed anche la dottrina), per ciò che questo modo di procedere darebbe luogo ad un appiattimento "paralizzante" per il progresso scientifico, proponendo di dar luogo ad uno studio che spazia dall'analisi economica del diritto all'analisi

(63) Il principale risultato cui è pervenuto siffatto metodo nella creazione di conoscenza è quello della teoria della *causa impositionis* e della controprestazione secondo cui il fondamento giuridico dell'obbligo di imposta risiede nel vantaggio che il contribuente può ritrarre, direttamente o indirettamente, dai beni e servizi e, quindi, nel soddisfacimento di bisogni pubblici (B. GRIZIOTTI, *Principii di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, p. 157, il quale richiama anche il contributo di O. RANELLETTI, *Natura giuridica dell'imposta*, in *Municipio italiano*, 1898, 105 ss.). Ma su queste stesse basi, si ammetteva altresì l'integrazione analogica delle leggi tributarie sulla base della loro analisi economica, per ciò che il reperimento di mezzi finanziari da parte dello "Stato di intervento" incrementava il benessere nazionale. Tuttavia, tale tesi dimenticava la limitazione della libertà di iniziativa economica che conseguiva ad un siffatto modo di opinare (sul tema, v. F. FORTE, *Il contributo seminale di Benvenuto Griziotti all'analisi economica del diritto*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin*., 3, 2006, p. 435 ss.).

(64) Trattasi della *wirtschaftliche Betrachtungsweise* (approccio economico) legislativamente ritraibile dal *Reichsabgabenordnung* del 1919 al §. 1 secondo cui «*nell'interpretazione della legge tributaria bisogna prendere in considerazione il suo scopo, il suo significato economico e l'evoluzione della situazione di fatto*». Sull'applicazione del "modo di considerazione economica" v. *amplius*, A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994, II, p. 579 ss., il quale richiama l'opera di K. TIPKE – J. LANG, *Steuerrecht – ein systematischer Grundriß*, Köln, 1991, p. 101. Più di recente, v. A. AMATUCCI, *Il contributo dell'economic analysis of law alla metodologia del diritto tributario*, in Riv. Dir. Trib. Int., 1-2, 2009, p. 5. Per un'approfondita analisi del metodo di Amatucci (applicato nel volume dello stesso Autore *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007), cfr. S. FIORENTINO, *La metodologia del diritto tributario nel contesto giuridico ed economico-finanziario*, in *Il fisco*, 22, 2007, pp. 3242-3245, ove si rimarca che la metodica ermeneutica prescelta da Amatucci, supera «gli eccessi della nota teoria Griziottiana», valorizzando sul piano sistematico «l'unità dell'ordinamento finanziario» e, quindi, evitando di incorrere in un accentuato particolarismo che potrebbe impedire allo studioso del diritto tributario «di cogliere la reale essenza degli interessi perseguiti, in primo luogo nella prospettiva dei principi costituzionali».

giuridica dell'economia al fine di creare conoscenza attorno alle istituzioni, piuttosto che ai meri materiali normativi. Tale affascinante prospettiva rifugge un eccessivo formalismo (originato da un fraintendimento del principio di legalità) e richiede di adottare un modello di indagine poggiante su un campione di dati più ampio (rispetto alla prospettiva giuridica "pura"), in quanto il grado di consapevolezza dell'ambiente sociale (*recte*: istituzionale) impone di considerare anche le aspettative e il controllo della pubblica opinione e delle classi dirigenti. Al posto della prospettiva "pan-processualistica" (65) – che per lungo tempo ha immaginato il diritto tributario come un confronto muscolare fra due parti in lite (quindi, secondo una modalità ragionieristico-professional-avvocatesca) – si propone di rimodulare l'analisi secondo la matrice amministrativistica della materia, per ciò che l'istituzione espressiva del pubblico potere (l'Amministrazione finanziaria) preesiste al giudice. L'oggetto economico (relativo alla misurazione della ricchezza) si lega al metodo giuridico (ossia all'interpretazione) e, in questa attività, il ruolo dello studioso del diritto tributario si distingue dagli altri giuristi (66). Le operazioni metodiche sono preordinate alla spiegazione sociale della determinazione dei tributi: tale attività – andando oltre i materiali normativi – si preoccupa di coordinare anche le opinioni e le intuizioni dell'opinione pubblica, riportandole a sistema, recuperando così il profilo umanistico-sociale del fenomeno tributario (67). La scientificità del percorso sarebbe comunque mantenuta dal c.d.

(65) Cfr. R. LUPI, *Processare meno, processare meglio: gli inconvenienti dell'impostazione panprocessualistica del diritto tributario*, in *Dialoghi tributari*, 3, 2009, p. 237; R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IPSOA, 2008, p. 304 ss., vedi anche R. LUPI, *Diritto tributario tra metodo giuridico e oggetto economico*, Milano, 2009. Sulla medesima linea di pensiero, D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Il Mulino, 2014, il quale si preoccupa di trattare i temi giuridici in una prospettiva più ampia, ambendo a «saldare tra loro e cercare di sistematizzare le spiegazioni del fenomeno tributario di matrice politica, economica, sociale, filosofica, oltre che, ovviamente, giuridica» (D. STEVANATO, *Tributi tra determinazione e funzione sociale*, in *Dialoghi Tributari*, 5, 2014, pp. 445).

(66) Cfr. R. LUPI, *La determinazione giuridica della capacità economica*, cit..

(67) Cfr. R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, Castelvecchi, 2017; R. LUPI, *Compendio di diritto tributario*, Dike, 2016, p. 76, secondo cui il diritto ha tentato di scimmiottare le scienze fisiche, sostituendo l'oggettività del dato matematico con il "dato normativo", con la conseguenza di giungere alla conclusione che il discorso giuridico sia rigoroso solo se fondato su talune "autorità" (giustappunto leggi, sentenze, atti di istituzioni) e non

principio di sensatezza, declinato come senso compiuto di un discorso complesso ed articolato nonché come idoneità di quello stesso ragionamento ad essere ripercorso nel proprio *iter* logico in una sorta di "controllo sociale" da parte delle istituzioni del sapere (68).

L'approccio è senza dubbio suggestivo (soprattutto per le proprie radici istituzionalistiche) e certamente meritevole di un maggiore approfondimento. Tuttavia, in dottrina si è rimarcata l'opportunità di porre cautela nell'applicazione congiunta di metodi, altrimenti si rischia di creare delle commistioni con discipline rette da metodi e principi profondamente diversi (69). A ciò aggiungasi che il controllo di sensatezza appare necessario, ma non sufficiente a distinguere ciò che è libera manifestazione del pensiero (art. 21 Cost.) e ciò che è scienza (art. 33 Cost.), fra ciò che è giornalismo e ciò che crea sapere.

A queste due grandi famiglie della ricerca, vi sono poi altre operazioni intellettuali seguite nell'articolazione logica delle costruzioni accademiche; tuttavia, trattasi di profili che sono comuni anche ad altri settori della ricerca giuridica e che si possono riepilogare, sinteticamente e senza alcuna pretesa di esaustività, come segue:

1) metodo sintetico, che si preoccupa di «*estrarre per astrarre e astrarre per estrarre*» concetti mediante la captazione di ciò che è comune alle norme di un dato ordine (70);

---

altro. Ciò ha condotto, tuttavia, ad una scientificità solo "esteriore" e risolventesi nel «parlare attraverso qualcun altro»

(68) V. R. LUPI, *Compendio di diritto tributario*, cit., § 4.7.

(69) Cfr. G. FRANSONI, *Il diritto tributario come materia giuridica*, cit., là dove l'Autore – pur riconoscendo l'importanza di considerare i risultati raggiunti *aliunde* ai fini di una maggiore comprensione della nostra materia – richiama l'attenzione sulla circostanza che «la differenza fra economia e diritto (tutto o quasi il diritto) riguarda non l'oggetto dell'analisi, ma il metodo di analisi», rimarcando altresì che nell'opera scientifica del giurista «il formalismo, entro certi limiti, fa parte delle regole del gioco che impongono di assumere, come parametro di riferimento, un testo ossia, per definizione, una «forma» scritta, cosicché se due parole sono separate da un punto, non si potrà far finta di niente».

(70) In tal senso, ma riferisce il metodo a tutto l'ordine giuridico, v. G. CAPOGRASSI, *Il problema della scienza del diritto*, Milano, 1962, p. 11; sulla stessa linea, l'astrazione e l'estrazione sono impiegati da F. CARNELUTTI, *Metodologia del diritto*, Padova, 1939. Secondo ASCARELLI, i concetti devono attenere all'ordinamento tipologico della realtà sociale, in quanto solo questi possono avere una portata ai fini dell'applicazione della norma. Come

2) metodo critico, fondato su una *pars destruens* (di revisione delle teorie già esistenti) e su una *pars construens* (di elaborazione della propria costruzione teorica) che si sviluppa in uno scambio di riflessioni fra accademici (71);
3) metodo comparativo, che non si limita a confrontare sistemi fiscali per mero gusto intellettuale di conoscere cosa accade al di là delle Alpi, ma consente una migliore comprensione anche degli istituti e concetti tributari nazionali, tenendo conto, però, di formanti e crittotipi presenti in altre esperienze giuridiche (72);
4) metodo induttivo-casistico, che è molto seguito sulle riviste internazionali di diritto tributario per analizzare il fenomeno degli *hybrid mismatch arrangements* (73) e le fattispecie di abuso del diritto.

---

tale, il concetto è suscettibile di validità scientifica (con risvolti pratici) nei limiti in cui investe gruppi di fattispecie (o evoca istituti di disciplina positiva) la cui individuazione in concreto comporta ad esse medesime l'applicazione di una determinata disciplina, essendo espressione abbreviata (giustappunto, sintetica) di una determinata *regula juris* (v. T. ASCARELLI, *Sul concetto di titolo di credito e sulla disciplina del titolo V libro IV del nostro codice,* in *Banca borsa tit. cred.,* 1954, I, pp. 372-380).

(71) La rivista "*Dialoghi Tributari*" ne è stato il più fulgido esempio, quale fonte inesauribile di stimoli e di approfondimenti mediante il confronto fra Autori aventi talvolta impostazioni teoriche profondamente diverse. Ma la ricerca nel diritto tributario ha presentato altri esempi di ampio dibattito: oltre alla discussione relativa all'obbligazione tributaria (secondo la teoria dichiarativa, costitutiva, procedimentale), in tempi più recenti un interessante dialogo ha investito i contributi teorici di O. Ranelletti, il ruolo del formalismo e la questione circa uno studio unificato (o separato) di scienza delle finanze, diritto finanziario e diritto tributario. Su tale acceso confronto, vedansi L. FERLAZZO NATOLI, *La scuola finanziaria napoletana e la genesi del diritto finanziario*, in *riv. dir. trib.*, 9, 2004, p. 951; G. FALSITTA, *La sistemazione del diritto finanziario nella coeva opera di O. Ranelletti e di A.D. Giannini e la data di nascita della "scuola" finanziaria napoletana*, in *riv. dir. trib.*, 9, 2004, p. 959; A. AMATUCCI, *La questione metodologica tra teoriche vecchie e nuove e l'autonomia scientifica del diritto tributario*, cit.; G. ABBAMONTE, *Sul diritto finanziario e tributario. In margine ad una polemica (si accenna allo scritto del Falsitta in polemica con il Ferlazzo Natoli)*, in *dir. prat. trib.*, 2, 2005, p. 10249; G. FALSITTA, *Saggio dialettico sullo svolgimento della ricerca e sull'insegnamento del diritto tributario in Italia*, in *riv dir. trib*., 12, 2005, p. 1281.

(72) V. M. BARASSI, *Comparazione (dir. trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S. Cassese), Milano, 2006, pp. 1070-1076.

(73) Cfr. R. DE BOER – O. MARRES, *BEPS Action 2: Neutralizing the Effects on Hybrid Mismatch Arrangements*, in *Intertax*, Volume 43, Issue 1, 2015 , p. 14; O. POPA, *Hybrid entity – extinct species after the BEPS action plan?*, in *European Taxation*, September 2014, p. 408.

Alla luce della ricognizione sullo strumentario messo a disposizione dello studioso di diritto tributario alla stregua dell'insegnamento ritraibile dalle principali linee metodologiche *ut supra* rammentate, occorre evidenziare come il procedimento logico da seguire nella presente sede si risolva in un'operazione necessariamente da sfumare, secondo quanto emerso nei dialoghi svoltisi in modo più proficuo sul tema. La base istituzionale riesce a cogliere un dato essenziale del fenomeno tributario e, segnatamente, la circostanza che il diritto tributario (come le altre branche giuridiche) affonda le proprie radici *nella* società e, come già detto, tende all'opera di mediazione *fra* le diverse componenti interessate dalla vicenda tributaria (*i.e.* contribuente ed ente impositore). Su tale punto di partenza imprescindibile si innestano le implicazioni di carattere economico di più ampio respiro in relazione alle quali lo studio del diritto tributario non può certamente restare in una posizione di assoluta neutralità ed avalutatività, altrimenti incorrendosi in una insuperabile aporia nel discorso logico-razionale a cagione della limitata prospettiva di studio. Ciò non significa allontanarsi completamente dal metodo tradizionale (basato sull'interpretazione e sullo scoprimento delle questioni poste alla base della ricostruzione del sistema dei tributi). Risulta difficile applicare in questo campo le tecniche "qualitative" e "quantitative", ritraibili dalle esperienze metodologiche in campo economico (in particolare, nell'ambito del management e dell'*accounting*) e poggianti su un fondamentale problema di misurazione del dato (giustappunto, economico).

Per queste ragioni è preferibile muovere gradatamente da presupposti istituzionali, riconoscere l'attuale tendenza nomopoietica di un diritto per principi e comprenderne gli (eventuali) sviluppi (positivi o negativi), nonché tenere conto del fine di mediazione rispetto al quale il sistema protende nell'ottica di assicurare la coesione della società. Tale operazione deve proseguire anche nel campo di studi del diritto tributario.

§. 5. Il principio di proporzionalità: ambito di rilevanza in generale e delimitazione del campo di indagine *al* solo diritto tributario e *nel* diritto tributario.

Nei paragrafi che precedono, si è avuto modo di tratteggiare per sommi capi l'oggetto dello studio (il principio di proporzionalità), i principali riferimenti della cultura giuridica e le assunzioni fondamentali in punto di teoria generale del diritto cui si ritiene di dover aderire (teoria istituzionale), in ordine all'afflato cui finalisticamente tende l'esperienza giuridica (la mediazione), nonché le principali operazioni da seguire nel percorso logico-argomentativo e derivanti dallo strumentario ritraibile dalle principali linee di tendenza nel diritto tributario.

Nella presente sede s'intende dare maggiori chiarimenti circa lo spettro di indagine per ciò che concerne oggetto, articolazione del progetto di ricerca e la relativa domanda di ricerca che scaturisce dall'osservazione del dato.

A questo proposito, v'è da rimarcare quanto già parzialmente emerso e cioè che la proporzionalità – quale termine utilizzato anche nel comune linguaggio – implica la considerazione di un profilo spiccatamente "*relazionale-comparativo*". Ciò risulta evidente alla luce della stessa etimologia della parola stessa, essa derivando dalla locuzione latina *pro portione* (*i.e.* «secondo la porzione»), la quale fu coniata (probabilmente) da Cicerone al fine di tradurre il termine greco ἀναλογία, a sua volta espressione avente ad oggetto una «*relazione di somiglianza, uguaglianza di rapporti, proporzione matematica*» (74). Il termine latino poi si è innestato sui termini impiegati nelle lingue romanze ed in inglese (*proporcionalidad, proportionnalité, proporcionalidade*, *proportionality*). Quel medesimo contenuto semantico è del resto da rinvenire anche nel tedesco nel termine *Verhältnismäßigkeit*, là dove *Verhältnis* sta ad indicare il rapporto, la relazione, mentre *Mäßigkeit* esprime moderazione (*Maß*, a sua volta, significa misura). L'aspetto linguistico – come sottolineato nella sezione che precede – consente di cogliere il punto focale del tema di rilevanza giuridica.

(74) Cfr. www.treccani.it/vocabolario/proporzione/; www.treccani.it/vocabolario/analogia/.

E invero, il principio di proporzionalità dà luogo ad un confronto fra termini differenti e, segnatamente, tra i mezzi impiegati e i fini perseguiti (nella valutazione dell'idoneità), nonché fra gli interessi che risultano sacrificati da una determinata scelta (in sede di apprezzamento della necessità e del bilanciamento). Scendendo nel dettaglio delle questioni giuridiche, tuttavia, ci si avvede che il contenuto di tale principio si atteggia in modo del tutto flessibile all'"ambiente" in cui opera, ossia a seconda delle diverse esperienze giuridiche europee che ne riconoscono una valenza prescrittiva oppure delle istanze proprie di alcune organizzazioni internazionali, prima fra tutte l'Unione Europea. L'eterogeneità di forme genera inevitabilmente una complessità nella ricostruzione del principio in senso unitario, dovendosi necessariamente sottolinearne la molteplicità di trame che ne investono il senso ultimo.

Pur articolandosi in modo diverso a seconda del contesto di riconoscimento, è comunque possibile, in continuità con la radice semantica comune del termine, riscontrare un'identità funzionale consistente nella ponderazione e nel bilanciamento fra due elementi messi a confronto. Ma al di là di tale evidenza risulta davvero difficile poter sufficientemente intraprendere uno studio onnicomprensivo del tema, trattandosi giustappunto di un argomento avente molteplici sfaccettature a seconda della branca del diritto cui si riferisce, nonché a seconda del Paese oppure dell'organizzazione internazionale di riferimento.

Su tale tema v'è stata una vera e propria proliferazione di contributi scientifici, ciò testimoniando che il ragionamento secondo proporzionalità è un fenomeno di grandissimo interesse e rispetto al quale la comunità accademica (nazionale e internazionale) ha prestato enorme attenzione negli ultimi dieci anni, dando luogo ad un dibattito mai sopito in ordine ai presupposti applicativi e alla portata del principio nelle molteplici aree giuridiche (75).

(75) Si pensi nella dottrina tedesca all'opera di M. JESTAEDT, – O. LEPSIUS, *Verhälnismäßigkeit: Zur Tragfähigkeit eines verfassungsrechtlichen Schlüsselkonzepts*, Tübingen, 2015; A. TISCHBIREK, *Die Verhältnismäßigkeitsprüfung: Methodenmigration zwischen öffentlichem Recht und Privatrecht*, Tübingen, 2017. Nella dottrina italiana, si rammenta l'opera di ricognizione dell'operatività del principio nelle singole materie giuridiche

Proprio per tale evidente difficoltà occorre delimitare lo spettro di indagine onde poter approfondire la tematica in una determinata prospettiva e segnatamente quella del diritto tributario.

Tuttavia, la circostanza che la proporzionalità debba essere considerata come categoria generale del diritto impone di dover svolgere una breve ricognizione del concetto, quale ritraibile dalla sua origine storica (ossia dall'ordinamento di scaturigine e cioè quello prussiano-tedesco), nella sua diffusione ed evoluzione (nell'ambito del diritto europeo) e nell'attuale contributo di tale metodo all'implementazione della cultura giuridica della giustificazione (nel diritto globale).

Una volta tracciati i contenuti complessivi e le reciproche interferenze fra ordinamenti e fra Corti sarà possibile scendere nel dettaglio delle questioni che più da vicino investono il diritto tributario.

In particolare, l'oggetto dell'analisi *in sede materiae* è suscettibile di investire ben cinque diverse aree di approfondimento del tema e, segnatamente, dovendosi comprendere quali siano i termini di riferimento per poter dar luogo ad una comparazione nel diritto tributario. Detto in altri termini, occorre delimitare nella materia *de qua* ciò che può essere assunto quale termine di raffronto per poter apprezzare quale possa essere in una prospettiva normodinamica il valore prescrittivo del principio nel campo di studio quivi in rilievo e delle sue connessioni con il principio di ragionevolezza.

E invero, muovendo da una prospettiva macro, si avrà, anzitutto, riguardo al tema della **proporzionalità nel sistema tributario** in relazione al tema dell'onere fiscale complessivo. È noto come il dovere fiscale non si ponga in termini assoluti, posto che in tutte le carte costituzionali che hanno segnato un momento di crescita civile nei rapporti fra Fisco e cittadino (*Bill of rights*, *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen*, Statuto Albertino,

in G. PERLINGIERI – A. FACHECHI, *Ragionevolezza e proporzionalità nel diritto contemporaneo*, tomo I e II, Napoli, 2017. In una prospettiva incentrata sul diritto costituzionale si rammentano anche G. HUSCROFT – B.W. MILLER – G. WEBBER, *Proportionality and the Rule of Law: Rights, Justification, Reasoning*, Cambridge University Press, 2014; nonché N. PETERSEN, *Proportionality and judicial activism fundamental rights adjudication in Canada, Germany and South Africa*, Cambridge University Press, 2017.

Costituzione italiana), l'obbligo fiscale si caratterizza per la sua *natura strumentale* al finanziamento della spesa pubblica. In questa prospettiva, è dato chiedersi se vi sia un limite alla potestà impositiva e, in caso di risposta positiva, se la tassazione nel suo complesso non debba oltrepassare il crinale costituito dall'ammontare delle spese pubbliche che devono essere finanziate.

La trattazione, dipoi, avrà ad oggetto portata della **proporzionalità delle singole imposte**. A tal proposito**,** ci si può chiedere quale sia il rapporto fra imposte nella differente modulazione del carico fiscale complessivo, con discriminazioni qualitative dei redditi oppure con riduzioni di alcuni tributi e l'incremento di altri. In questo ambito è da valutare il ruolo del principio di proporzionalità anche in caso di mutamento della disciplina che determina un'eterogenesi della *ratio* prevista in relazione ad un dato intervento fiscale.

Oltre a tali considerazioni di più ampio respiro, una terza prospettiva di analisi avrà riguardo alla **proporzionalità nella struttura dell'imposta**. Occorre muovere dalla ricostruzione delle singole imposte per accertare quelle fattispecie in cui si deroga all'indefettibile collegamento interno nella disciplina di imposta fra presupposto e base imponibile. Una deroga siffatta deve trovare una valida giustificazione normativa, in specie e fra l'altro, nelle misure di contrasto all'elusione/abuso del diritto oppure di agevolazione o di "penalizzazione" (quali volte a favorire o disincentivare determinati settori o attività). È in questo contesto che si dovrà indagare l'importanza del riconoscimento costituzionale del principio di proporzionalità nella valutazione della struttura del tributo, dovendo quest'ultima rispondere ad una coerenza fra i presupposti impositivi (la cui scelta è rimessa all'insindacabile discrezionalità del legislatore) e la base imponibile. Ciò che deve avvenire alla stregua dei fini dichiarati e individuati nell'attuazione della misura fiscale e nel bilanciamento degli interessi da considerare in ambito tributario secondo gli *standard* di proporzionalità e di ragionevolezza.

A tali spunti di analisi che investono principalmente il tema nella sua rilevanza costituzionale nel diritto tributario, se ne aggiungerebbero altri, quali in specie quello dell'esercizio dei poteri riconosciuti all'Amministra-

zione finanziaria in sede di attuazione del tributo e, segnatamente, sulla capacità del principio di proporzionalità di orientare gli Uffici finanziari nell'adozione dello strumento più idoneo (siccome meno invasivo della sfera privata) al raggiungimento degli scopi perseguiti dalla normativa fiscale (76).

Un altro tema limitrofo a quello di cui trattasi – seppur non perfettamente coincidente con l'idea di un principio fondato sulla tripartizione delle fasi di apprezzamento delle misure di repressione delle condotte illecite (trattandosi di un argomento che investe una questione "retributiva" della sanzione) – concerne la proporzionalità delle sanzioni amministrative in ambito tributario (77), in quanto le confische (in particolare quella c.d. "per sproporzione"), il pagamento delle imposte, il disconoscimento di alcune situazioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento (ad es. esclusione del diritto della detrazione di imposta nell'Iva) possono rivelarsi complessivamente eccessive rispetto all'obiettivo perseguito dalla normativa fiscale.

Il presente contributo non si soffermerà su tali ultime due questioni (ripetesi, azione amministrativa e profili sanzionatori), pur avendo essi una notevole importanza in termini applicativi (sotto il profilo dei vizi in fase di istruttoria, nonché in termini di legittimità delle sanzione in risposta agli illeciti fiscali commessi dai contribuenti).

(76) Sul punto in dottrina vi sono molti contributi recenti, tra i quali si annoverano G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, in *Diritto e pratica tributaria,* 2017, 5, pp. 1912-1943; G. PETRILLO, *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Napoli, 2015; A. PERRONE, *Vizi dell'azione amministrativa tributaria e loro rilevanza nel processo penale tributario*, in *Rass. Trib.*, 2015, 6, pp. 1441 ss.; E. DEGANI, *Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in Dir.e prat. trib., 4, ; S. CAPOLUPO, *L'asserita sindacabilità del metodo di accertamento*, in *Il Fisco*, 2018, 1913 ss.; A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consenso, Equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, p. 278 ss..

(77) Cfr. S. ARMELLA, *Le sanzioni amministrative IVA devono rispettare il principio di proporzionalità*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria,* 2019, fasc. 1, pp. 50-54; M. BASILAVECCHIA, *Sanzioni amministrative: proporzionalità temporanea?*, in *Corr. Trib.*, 2015, 38, 31, pp. 2383 – 2386; A. MONDINI, *Autonomia e proporzionalità nelle sanzioni amministrative in materia di tributi locali*, in *Rass. trib.*, 2015, 58, 4, pp. 828 – 860; G. INGRAO, *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 9, pp. 971 993; F. AMATUCCI, *Sanzioni tributarie e proporzionalità*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 3, pp. 7-18.

E invero, l'oggetto di indagine nella presente sede risulta circoscritto dall'individuazione della valenza *prescrittiva* del principio di proporzionalità secondo il prisma del controllo di legittimità costituzionale o, comunque, nel sindacato di coerenza delle misure fiscali. Il che, però, senza dimenticare anche la valenza *descrittiva* del principio (78), da intendersi come recepimento ed appartenenza al nostro ordinamento (e, segnatamente, anche allo strumentario a disposizione dell'argomentazione nell'ambito del discorso sul diritto tributario); ciò che conduce a riflessioni collocantisi in una dimensione metodologica del principio, contribuendo in modo decisivo all'affermazione di una sorta di "utilitarismo sistematico", quale idea poggiante sulla necessità di ricostruire il sistema sulle solide basi della razionalità ed efficienza.

In questo percorso di ricostruzione del sotto-sistema tributario si avrà cura di procedere in chiave abduttiva nella ricerca della valenza prescrittiva. E difatti, come è ben noto, il principio di proporzionalità risulta un principio *inespresso* o *inferito* nel nostro ordinamento (79), non essendo previsto espressamente da alcuna norma (salvo alcune fattispecie di carattere particolare). Come tale, richiede di evidenziare le modalità secondo cui sono ritrai-

(78) Sulla distinzione fra validità-appartenenza e validità-obbligatorietà vedasi F. VIOLA – G. ZACCARIA, *Diritto e interpretazione*, Roma – Bari, 1999, p. 353: la prima attiene quelle norme "prodotte" alla luce della norma fondamentale (secondo la terminologia utilizzata da Kelsen) oppure della norma di riferimento (se si vuole seguire la filosofia di Hart), con la conseguenza che in tale novero rientrano sia le norme "effettivamente" valide, sia quelle cadute in desuetudine; la validità in senso prescrittivo, invece, l'attitudine della norma in termini di concreta incidenza sull'agire del singolo.

(79) Manca difatti alcuna norma che espressamente dica: "tutte le misure fiscali debbono rispondere ad un criterio di idoneità fra i mezzi utilizzati e fini perseguiti, ad un criterio di necessità nel senso che vi dev'essere il minor danno possibile per l'interesse sacrificato, nonché si deve porre in essere un equilibrato contemperamento degli interessi in giuoco". Esistono molteplici dati che, a partire dagli anni novanta, evidenziano la ricorrenza nel linguaggio del legislatore dell'uso della proporzionalità sia nell'ambito del diritto amministrativo "puramente nazionale", sia nell'ambito del diritto amministrativo che recepisce contenuti provenienti dal diritto europeo. Come si vedrà, addirittura, nella più recente esperienza legislativa nostrana, il principio di proporzionalità è stato richiamato quale parametro di efficacia di norme (vedasi, al riguardo, l'art. 1, comma 1, l. n. 27/2012, là dove si intendono abrogate tutte le norme restrittive delle attività economiche non adeguati o non proporzionati alle finalità pubbliche perseguite) o comunque come parametro di riferimento dell'azione amministrativa (quale il richiamo operato dall'art. 178, co. 3, d.lgs. 3.4.2006, n. 152, in tema di norme in materia ambientale per l'attività di gestione dei rifiuti).

bili dal sistema secondo l'insegnamento proprio della teoria dell'interpretazione e del ragionamento giuridico, dovendosi comprendere il *quomodo* dell'operazione per il cui tramite il principio di proporzionalità (quale principio inespresso) deve essere ricavato. Il procedimento inferenziale da seguire richiede la necessità di ricorrere ad un'inferenza abduttiva (80).

Tale esigenza è resa necessaria dalla circostanza che, allorquando si discetta di principi inespressi, si deve procedere attraverso la formulazione di ipotesi esplicative che devono trovare conferma in specifici test.

La risposta data sovente in ordine ai parametri di riferimento per il riconoscimento dei principi inespressi è da sempre stato rinvenuto nel ragionamento induttivo e cioè mediante un'inferenza che discende da una generalizzazione di dati. Questo procedimento muove sostanzialmente dall'astrazione generalizzatrice riferita ad un insieme di norme particolari (81).

Muovendo per tale via però – si è obiettato (82) – che si potrebbe tuttalpiù riconoscere la rispondenza della generalizzazione ad una *classe* (ossia quell'insieme di norme accomunabili in un intero ordinamento giuridico, in un settore oppure in un istituto oppure in una materia), ma non varrebbe a consentire l'individuazione della *proprietà*: e difatti, il principio non è suscettibile di osservazione in ragione del suo essere (giustappunto) enunciato espressamente da una specifica disposizione, né sarebbe possibile ottenere dal minimo comun denominatore delle fattispecie astratte (sulla cui base poggia l'inferenza) ciò che risulta rilevante e per quale ragione.

Sulla scorta di tale considerazione, si deve quindi aver riguardo all'elaborazione di *ipotesi* da formulare in relazione agli ambiti di indagine sopra

(80) V. anche in relazione alle successive modalità metodologiche *amplius* G. TUZET, *L'abduzione dei principi***,** in *Ragion pratica,* 2009, 33, pp. 517-539.

(81) Sul punto vedasi, per tutti, L. MENGONI, *Ermeneutica e dogmatica giuridica*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 128, nota 35. In termini analoghi, v. M. JORI, *I principi nel diritto italiano*, in *Soc. dir.*, 10, 3, 1983, p. 23, secondo cui «*i principi impliciti sono ricavati per "induzione" da norme giuridiche meno generali*», nonché M. BARBERIS, *Filosofia del diritto. Un'introduzione teorica*, seconda edizione, Torino, Giappichelli, 2005, p. 138, là dove si sottolinea che i principi generali sono «norme implicite ricavate da norme esplicite per mezzo del ragionamento non logico (non deduttivo), detto universalizzazione».

(82) G. TUZET, *L'abduzione dei principi*, ult. op. cit., p. 527.

enunciati, ricostruendo il quadro normativo sulla base di una congettura avente ad oggetto lo scopo (*ratio*) cui il principio è volto a realizzare oppure del valore sul quale esso di giustifica (83).

Tuttavia, tale operazione non può arrestarsi alla mera enunciazione del carattere "auto-evidente" o all'immanenza del principio, dovendo applicare i criteri necessari onde coglierne la conferma (o la smentita) dell'ipotesi formulata. In questa operazione, si dovrà investigare quale possa essere il contenuto del principio (e, quindi, anche la sua eventuale ridondanza), tenuto conto del rapporto esistente o della conflittualità con altri principi, nonché quale siano le norme in base alle quali la congettura viene formulata (esse essendo i dati che ne costituiscono gli indizi). Sotto il profilo della necessaria riprova dell'ipotesi occorre evidenziare le norme da cui l'inferenza prende abbrivio, degli eventuali riscontri esistenti nelle norme del sotto-sistema, nonché se la rilevanza delle norme "sintomatiche" possa comunque consentire di affermare l'iscrizione del principio nel sistema, ancorché esso sia suscettibile di entrare in conflitto con altri principi (84).

(83) Vedasi, su questo ordine metodologico, R. GUASTINI, *I principi nel diritto vigente*, in M. Bessone, R. Guastini (a cura di), *La regola del caso. Materiali sul ragionamento giuridico*, Padova, Cedam, 1995, pp. 113-139; IDEM, *Principi di diritto*, in *Dig. Disc. Priv. – Sez. civ.*, I Agg,, 2011, Torino, pp. 645-653, là dove si chiarisce che «generalmente parlando, da una o più regole si desume — o, per meglio dire, si costruisce — un principio "generale" inespresso mediante una congettura intorno alla ratio, alla ragion d'essere, allo scopo, della regola o delle regole in questione. Il principio così costruito altro non è che una norma teleologica (ossia una norma che prescrive il raggiungimento di un fine, del tipo: "Si deve tutelare chi agisce in buona fede nei rapporti contrattuali"), la quale costituisce giustificazione assiologica delle regole da cui si sono prese le mosse».

(84) G. TUZET, *L'abduzione dei principi*, ult. op. cit., p. 536.

CAPITOLO II

Il principio di proporzionalità nel diritto pubblico: origine, evoluzione e recepimento

SEZIONE I
STRUMENTARIO DI COMPRENSIONE IN CHIAVE STORICO-EVOLUTIVA

SOMMARIO: 1. Aspetti generali: fenomeno "globale" del principio di proporzionalità, isomorfismo delle Corti e problemi attuali; – 2. Origine germanica: proporzionalità e *Rechstaat*; – 3. La diffusione in fase ascendente nell'ordinamento europeo: caratteristiche e peculiarità; – 4. La diffusione in fase ascendente: rilevanza del principio nell'ambito della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo; – 5. La diffusione in fase discendente: il recepimento da parte dei vari Stati europei: – 5.1. Incidenza nell'ordinamento svedese; – 5.2. L'impatto sull'ordinamento portoghese; – 5.3. Gli effetti sugli ordinamenti dell'Europa centrale: Ungheria, Polonia e Repubblica Ceca; – 5.4. Resistenze al recepimento del principio in Regno Unito; – 6. La diffusione a livello globale: Canada, Usa e WTO: – 6.1. La prospettiva canadese; – 6.2. La diversa operatività negli Stati Uniti; – 6.3. Applicazione della proporzionalità in attuazione del WTO; – 7. L'adesione al principio nell'ambito del nostro ordinamento e l'applicazione nel diritto pubblico.

§. 1. Aspetti generali: fenomeno "globale" del principio di proporzionalità, isomorfismo delle Corti e problemi attuali.

È pensiero diffuso che, a differenza di altre forme di conoscenza (medicina, fisica, ingegneria, ecc.), il diritto non sia suscettibile di trovare delle dimensioni in cui la propria portata possa travalicare i confini nazionali, difficilmente potendo trovare un terreno condiviso se non dove la *regula iuris* attenga proprio al settore dei rapporti internazionali fra Stati o degli studi comparatistici.

A smentire appieno tale erroneo convincimento diffuso fra i "non addetti ai lavori" v'è il principio di proporzionalità che ha ormai da molto tempo assunto una portata transnazionale, ancorché esso rinvenga la propria origine

nell'ordinamento tedesco. Esso configura un vero e proprio *standard* recepito nell'ambito del costituzionalismo globale, trovando applicazione non solo negli ordinamenti di *civil law*, ma anche in sistemi molto distanti da quelli europei, quale quelli del Canada, dell'Australia, della Nuova Zelanda, di Israele e del Sud Africa. È del tutto corretto dire che l'ampia diffusione di tale principio (seppur con le ragionevoli differenze derivanti dal trapianto in sistemi così differenti) è espressione di un *cosmopolitismo giuridico* in cui le naturali barriere derivanti dalla territorialità del diritto cedono il passo al riconoscimento di un ordine poggiante su una ragione comune e uguale per tutti al di là di qualsivoglia differenziazione di carattere nazionale (1).

Il motivo di tale straordinario successo può essere intravisto nel prisma della teoria istituzionale del diritto. E invero, come già in parte anticipato nella parte introduttiva, in via di stretta correlazione con il superamento dell'equazione Stato-diritto si colloca il rifiuto del concetto di esclusività dell'ordinamento giuridico che conduce altresì alla negazione dell'originaria contrapposizione fra monismo e dualismo ordinamentale per giungere, così e invece, ad un *tertium quid* e cioè a quello del pluralismo giuridico internazionale. A riprova di tale fenomeno v'è anzitutto la necessità di una proliferazione di giudici che sono tenuti a regolare i rapporti fra le fonti (*in primis*, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ma anche la Corte Europea dei diritti dell'uomo). È proprio in queste sedi che si sviluppa una forte spinta dinamica al pluralismo cosmopolita, qual è quella costituita dall'emersione di una trama di interconnessioni e dialoghi fondata sul *network* giuridico. La circostanza che i pronunciamenti di tali giudici avvenga con le lingue maggiormente accessibili ai molti (si pensi l'utilizzo dell'inglese e del francese nelle sentenze della Corte Europea dei diritti dell'uomo o delle lingue degli Stati membri nei pronunciamenti della Corte di Giustizia) rende possibile anche il

(1) A valorizzare questo dato sono in molti: v. J. SAURER, *Die Globalisierung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes*, in *Der Staat*, 2012, 3 ss.; T.A. ALEINIKOFF, *Constitutional Law in the Age of Balancing*, in 96 *Yale Law Journal*, 1987, p. 943; A. STONE SWEET – J. MATHEWS, *Proportionality Balancing and Global Constitutionalism*, in *Columbia Journal Transnational Law*, 2008, 47, p. 72 ss.

superamento degli ostacoli di carattere linguistico allo scambio. In tali consessi – oltre al profilo attinente alla crescita culturale dei giudici e, conseguentemente, degli *scholars* – rimane comunque ferma la necessità di rispondere alle istanze per le quali essi (giudici) sono costituiti. E lo svolgimento di tali funzioni s'impone sovente la necessità di risolvere questioni di competenza nell'intreccio vorticoso di fonti e, nel far ciò, quindi, l'adozione di criteri persuasivi di giustificazione del proprio operato. Ciò dà luogo ad un terreno fecondo per l'instaurazione di quell'ormai celebre "dialogo fra Corti" e il superamento del principio gerarchico, implementando così lo sviluppo di una cultura costituzionale globalizzata.

Quanto al primo profilo, si costituisce una «*global community of transnational adjudication*» (2) in cui i giudici si sentono progressivamente inseriti e che risulta caratterizzata da scambi culturali e di esperienze, nonché da interazioni personali, rivelandosi probabilmente come uno dei più grandi temi del diritto contemporaneo (in uno con i temi della globalizzazione del diritto e dell'integrazione degli ordinamenti giuridici) (3).

Per ciò che concerne invece la crisi delle fonti, un ulteriore dato da assumere nell'analisi risiede nell'inversione nella regolamentazione dei rapporti, in quanto la fonte non è più prevalente in ragione della superiore posizione gerarchica, ma è gerarchicamente superiore sol perché è prevalente in caso di conflitto fra le fonti, di talché la gerarchia non è più determinata in termini meramente formalistici. Tale tendenza discende dall'ineludibile evidenza che le competenze sono più delineate dai giudici che dalla costituzioni e dai trattati in ragione di un fenomeno frutto del potere dell'interpretazione secondo ragionevolezza e per i principi. Le Corti rideterminano costantemente le proprie competenze – soprattutto nella fase iniziale di affermazione

(2) A.M. SLAUGHTER, *A Global Community of Courts*, Harvard Int'l L. J. 44:1, 2003, p. 191–221.

(3) R. CAPONI, *Dialogo tra corti nazionali e corti internazionali*, in *Il libro dell'anno del Diritto*, Treccani, Roma, 2013. Più di recente, v. anche sul tema, G. DE VERGOTTINI, *Il dialogo fra corti alle soglie del XXI secolo*, in *Lo Stato*,2018, fasc. 10, pagg. 367-388.

del proprio ruolo –, realizzando un processo "istituzionale" in continuo divenire in base al quale il diritto internazionale, il diritto europeo, quello domestico creano delle «reti che si sovrappongono» (4).

In questo scenario in cui i giudici hanno modo di parlarsi e di influenzarsi reciprocamente in un assetto regolamentare sempre più caotico, si pone il problema di trovare la quadra nella funzione propria del diritto attuale e cioè la gestione concreta dei rapporti umani. Ormai la complessità rende estremamente raro il palesarsi di un'unica soluzione data e vera (confermando la massima nietzschiana secondo cui non esistono fatti, ma solo interpretazioni), potendosi riscontrare nella pratica un ampio margine di giudizio che si articola da una soluzione pessima ad una ottima, con in mezzo un'ulteriore gradualità del valore delle statuizioni. Tale stato di cose è di diretta derivazione dall'attuale contesto sociale pluralistico-multiculturale e, probabilmente, anche dall'incremento della tecnologia diffusa che riduce le barriere della conoscenza, favorendo l'apparente affermazione di sé sulla base di un sapere fluido e illusorio (qual è in specie quello proveniente dalla facilità di accesso ad internet). È un segno dei tempi che si viva in un'epoca di conflitti di valori e, quindi, di dispute sull'individuazione del migliore fra i metodi di risoluzione di quei conflitti.

In ciò risiede un primo motivo del successo planetario del principio di proporzionalità: e invero, quel metodo di ragionamento si presta non solo a costituire un metro di giudizio, ma va oltre, assolvendo alla funzione di mediazione fra interessi e di gestione del conflitto. Ciò avviene appunto negli

(4) M. BARBERIS, *Santi Romano, il neoistituzionalismo e il pluralismo giuridico*, in *Materiali per una storia della ultura giuridica*, 2, Bologna, 2011. In particolare, secondo G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, in *riv. AIC*, 3, 2017, nell'individuazione delle cause della diffusione del principio a livello globale si deve valorizzare anche «l'influenza della letteratura di lingua tedesca nella costruzione dell'apparato dogmatico impiegato dalle altre corti d'Europa, e in particolare dalla Corte europea dei diritti dell'uomo e dalla Corte di giustizia dell'Unione europea». V. anche, G. SCACCIA, *Il principio di proporzionalità*, in AA.VV., *L'ordinamento europeo*, a cura di S. Mangiameli, Milano, 2006, 225 ss.; G. Scaccia, *Gli 'strumenti' della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000.

ordinamenti a prevalente valenza plurale (quali giustappunto sono gli ordinamenti occidentali e democratici), là dove sussiste maggiormente una tensione fra valori contrapposti (5).

Ma l'*isomorfismo* delle Corti in ordine al recepimento del principio di proporzionalità è un fenomeno che trova la propria ragion d'essere nel particolare rapporto fra lo Stato e il cittadino e, quindi, nel relativo conflitto fra interessi. In questo ambito, il principale *appeal* del "metodo proporzionale" è rinvenibile nell'attitudine a *radicare* e *concretizzare*, secondo un tecnica argomentativa predefinita, i limiti dell'esercizio del potere pubblico (6). E difatti, come nel fenomeno secondo cui due o più sostanze aventi proprietà fisiche e chimiche analoghe si cristallizzano con simile struttura (giustappunto, l'isomorfismo), l'esistenza di luoghi in cui si può creare il dialogo fra giudici di diverse tradizioni giuridiche (Corte di Giustizia e Corte Europea dei diritti dell'uomo) e la difficoltà di riconciliare la complessità delle fonti in un contesto sociale pluralistico consolida la tendenza in molteplici giurisdizioni a strutturare la composizione dei conflitti con un metodo di "misura" e, quindi, considerando secondo una razionalità pratica i limiti esistenti nell'esercizio

(5) M. CARTABIA, *Diritti, giudizi e conflitti*, in *Ars interpretandi*, 1, 2015, p. 47.

(6) N. LACEY, *The Metaphor of Proportionality*, in *J.L. & Society*, 2016, 1, p. 27 ss., là dove, in specie, si sottolinea che «p*roportionality can therefore claim to be one of the central metaphors underpinning the persuasiveness, legitimacy, and coordinating power of modern law*». Quanto alla ricostruzione in chiave storica della proporzionalità vedansi altresì T. POOLE, *Proportionality in Perspective*, in *New Zealand L. Rev.*, 2010, p. 369; E. ENGLE, *The History of the General Principle of Proportionality: An Overview*, in *Dartmouth L.J.*, 2012, p. 1. Secondo G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, in *riv. AIC*, 3, 2017, il successo del principio sta nell'affermazione della cultura diritti umani quale fondamento della comunità politica, e quindi nel riconoscimento dell'idea di «interna, immanente misura e limitazione del potere rispetto al bene assiologicamente superiore della libertà». A questo dato si aggiungono anche il fenomeno del "costituzionalismo dei diritti" e cioè la «tendenza relativistica dominante dei nostri ordinamenti pluralistici, che non elaborano rigide gerarchie di valori, ma sistemazioni variabili di interessi, e che per potersi integrare senza traumi in sistemi politico-normativi di dimensioni sovranazionali, e per ciò stesso tendenti al multiculturalismo, tendono ad essere meno prescrittivi e più aperti, meno rigidi e più duttili». Inoltre, l'Autore ritiene che un altro motivo della diffusione sia ravvisabile nella attitudine del principio di proporzionalità alla «dilatazione della sfera protettiva dei diritti ed è conforme perciò all'indirizzo culturale ed ermeneutico prevalente».

di scelte che interessano i singoli (siano esse decisioni provenienti dal legislatore, dalla Pubblica Amministrazione o dallo stesso giudice) (7).

Richiamando la prospettiva neo-istituzionale, se si volesse tentare di rispondere al quesito concernente le modalità secondo cui il "decisore pubblico" è tenuto a risolvere i c.d. "*hard cases*", ossia i casi rispetto ai quali l'esito non è affatto chiaro in base alla legge scritta oppure in base al diritto giurisprudenziale (e, del resto, quelli nettamente prevalenti nella prassi) (8), si dovrebbe prendere le mosse dall'assunto fondamentale secondo cui il ragionamento giuridico non si risolve semplicemente in persuasione, ma consiste nel fornire una giustificazione oggettiva per l'azione (da intendersi quale programmazione proiettata in un arco temporale più o meno definito). In ciò si può riconoscere la centralità dell'argomentazione deduttiva, individuando quali debbano essere le premesse giuridiche della stessa. Pur prendendo atto dell'importanza (ma non dell'esclusività) del ragionamento deduttivo, sarebbe un errore escludere la rilevanza della ragione pratica, in quanto il diritto è un ordinamento normativo istituzionale e non semplicemente un modo per descrivere certi fatti (o un insieme di prescrizioni che non hanno, di per sé, una chiara pretesa di un comportamento futuro). La teoria istituzionale si risolve proprio in un tentativo di giustificare l'assunto secondo cui gli oggetti giuridici (regole, insiemi di regole, ecc.) dovrebbero appartenere a qualsiasi ontologia accettabile. Il diritto – quale ordinamento normativo istituzionale che può essere descritto come esistente nel mondo – assume il significato da una *teoria generale della ragione pratica*. Ne consegue che le strategie argomentative impiegate dai giudici non possono essere intese come avulse dal diritto. Trattasi, in specie, di argomenti di *coerenza* o aventi carattere conseguenzialista che aiutano il giudice a far fronte alle particolarità del caso. Essi

(7) E del resto, sono molteplici i richiami anche da parte della nostra Corte Costituzionale a siffatto concetto: e invero, la "razionalità pratica" è stata ritenuta come «matrice dell'equità» (Corte cost., sent. 28 febbraio 1992, n. 74); in altra occasione, facendo proprio l'insegnamento della giurisprudenza di legittimità (Cass. sent. n. 172/1996), la Corte costituzionalità ha precisato il concetto/principio di «razionalità» quale da intendersi «sia nel senso di razionalità formale, cioè del principio logico di non contraddizione, sia nel senso di razionalità pratica, ovvero di ragionevolezza» (Corte cost., sent., 18 giugno 2015, n. 113).

(8) N. MACCORMICK, *Legal reasoning and legal Theory,* Oxford, 1978, p. 13.

rientrano in ciò che, secondo la prospettiva di MacCormick, sono le *giustificazioni di secondo ordine*. A questo riguardo, nell'ambito del ragionamento deduttivo, sarebbe dato distinguere:

(i) le *giustificazioni del primo ordine* (9) e cioè le ragioni che riguardano effettivamente l'inferenza sillogistica posta a base degli argomenti giuridici che collegano alcune premesse generali della legge con alcune premesse particolari sui fatti e che consentono gradi di interconnessione molto complessi, trattandosi di quelle giustificazioni idonei a ricollegare i fatti alle idee (*recte*: alle norme);

(ii) le *giustificazioni del secondo ordine* (10), le quali si riferiscono alle premesse usate nel sillogismo e che non costituiscono di per sé semplicemente un altro sillogismo, potendo aver bisogno di forme di argomentazione induttiva o analogica (come accade negli argomenti fondati sulla coerenza), oppure potendo assumere la forma di una prova di generalizzazione, che a sua volta potrebbe essere concepita in molti modi diversi che non sono riducibili a un sillogismo, o potendo combinare diversi tipi di argomenti e così via.

Anche in questo secondo ordine di modalità argomentative, la giustificazione "esterna" è anch'essa giustificazione legale: e difatti, se si considerasse queste forme di argomenti come meramente morali, la teoria del diritto risulterebbe incompleta, proprio perché sarebbe possibile sottovalutare l'importanza del ragionamento nel fenomeno giuridico. Inoltre, sono argomenti relativi a fonti giuridiche istituzionalmente create, giacché si applicano alla legge creata da determinati atti di determinati agenti in contesti dati. Il diritto cui si applicano tali argomenti viene principalmente "creato".

Nella concezione di MacCormick, infatti, il diritto dovrebbe essere inteso come un "ordine normativo istituzionale". Se, da un lato, la propria natura istituzionale dovrebbe differenziare il diritto dalla moralità generale e dalla ragione pratica generale, la sua natura normativa dovrebbe distinguere

(9) N. MACCORMICK, *Legal Reasoning and Legal Theory*, ult. op. cit., pp. 19–52.

(10) N. MACCORMICK, *Legal Reasoning and Legal Theory*, ult. op. cit., pp. 100–128.

il diritto dalla realtà propria della politica e del fatto sociale. Cosa che non appare concretamente attuabile.

L'istituzione – secondo l'Autore – è un insieme di regole che determinano la creazione di un'istanza istituzionale (regole istitutive), stabilisce le conseguenze della creazione di tale istituzione (regole consequenziali) e la scomparsa di una particolare istanza dell'istituzione (norme terminative). Le istituzioni sono entità reali e non semplici appropriazioni soggettive della realtà fisica: esse possono dipendere da aspetti della realtà fisica, ma esistono come entità separate da quella realtà fisica. Assumere che il diritto è istituzionale vuol dire accettare la realtà delle fonti giuridiche (ossia delle norme) come oggetti, la cui esistenza dipende dall'incidenza delle regole istituzionali e terminative. Tali oggetti sono creati come elementi che una particolare comunità istituisce per influenzare la *ragione pratica* dei suoi membri. Sicché sono, allo stesso tempo, oggetti che possono essere descritti con un livello appropriato di dettaglio e astrazione (paradigmaticamente in dottrina giuridica), ma che dovrebbero anche essere incorporati nel ragionamento pratico dagli attori sociali.

Quanto al rapporto fra diritto e morale, MacCormick afferma che essi sono concettualmente distinti, ma ciò non può implicare che il diritto non possa ricomprendere valori morali o fare riferimento ad essi, insistendo nel carattere teleologico del diritto.

È proprio sulla gestione degli *hard cases* e nell'attuazione della ragione pratica che è dato cogliere il miglior risultato del principio di proporzionalità, avendo in sede applicativa la funzione delimitativa dell'esercizio della scelta e, quindi, in tale dimensione, in diritto riesce a conformarsi all'imponderabile eterogeneità dell'esistente e alle peculiari istanze risultanti dalla fattispecie concreta. È proprio questo ruolo di intermediazione fra le libertà e i diritti dei singoli, da un lato, e gli interessi dello Stato, dall'altro lato, ad aver favorito la diffusione mondiale del ridetto metodo di ragionamento giuridico.

Tuttavia, l'approfondimento dell'argomento che ci occupa non esclude una particolare attenzione anche ai profili di criticità cui l'applicazione di un canone siffatto può condurre. In particolare, la dottrina ha posto in evidenza

il rischio che l'estrema valorizzazione della proporzionalità nella sua componente più difficile da cogliere (ossia quella relativa al bilanciamento) possa offrire il destro ad uno stravolgimento della funzione del principio, rischiando addirittura di generare un indebolimento dei diritti umani. Ciò proprio a cagione della vaghezza contenutistica sotto tale profilo e, quindi, per via dell'impossibilità di ridurre la portata applicativa del principio ad una misura nota o, comunque, di ricondurla a valori e significati comuni (11). In modo del tutto simmetrico, del resto, nella prospettiva politica esattamente opposta a quella testé richiamata, si pone il problema della tutela del c.d. *margin of appreciation* e, quindi, ci si chiede se il discorso sulla proporzionalità non sia suscettibile di condurre ad una "disinvolta" ingerenza nelle prerogative del legislatore. Posto che questi si rivelano per essere dei punti fondamentali della trattazione (anche e soprattutto per quanto concerne la trattazione che qui massimamente interessa ai fini del diritto tributario), occorrerà soffermarsi nel prosieguo diffusamente su tali profili.

Ma prima di ciò, risulta necessario procedere gradatamente, muovendo, anzitutto, dalla ricostruzione storico-evolutiva del principio di proporzionalità e, quindi, del percorso applicativo di cui consta (ossia nella sua declinazione trifasica o, a seconda dei punti di vista, tetrafasica o, addirittura, pentafasica). In un secondo momento il *focus* si sposterà sull'atteggiarsi del principio a seconda dei settori in cui opera e in relazione agli atti decisionali (leggi, provvedimenti amministrativi o pronunce giudiziali) rispetto ai quali esso è suscettibile di venire in considerazione. Il che impone di individuare lo strumentario necessario per la comprensione del concetto (come detto, *in primis*, in una prospettiva storica e, dipoi, in una lettura della struttura del ragionamento fondato sulla proporzionalità).

(11) F. URBINA, *A Critique of Proportionality and Balancing*, Oxford, 2017; S. TSAKYRAKIS, *Proportionality: an assault on Human Rights*, 2009, in *Int'l J Const L*, 7, 3, 2009, pp. 468–493.

§. 2. Origine germanica: proporzionalità e *Rechtsstaat*.

Come è ben noto, l'"invenzione" del principio di proporzionalità dev'essere attribuito all'ordinamento germanico, là dove il concetto è stato, per la prima volta e in prima battuta, oggetto di giuridicizzazione e, dipoi e in un secondo momento, è stato assunto a criterio nel giudizio di legittimità costituzionale. Qui, si badi bene che l'accezione invenzione non è affatto utilizzata in senso dispregiativo, come «artificio, o, addirittura, la falsazione di un fatto reale» (12), piuttosto dovendosi riferire a quel termine secondo il pensiero grossiano derivante dalla radice latina della parola. E difatti, *invenire* sta per «*cercare per trovare*». Tale concetto nel mondo del diritto non può che voler dire – tenuto conto delle premesse teoriche sulle quali si è avuto modo di soffermarsi nel capitolo precedente – cercare per trovare la giusta regolazione dei rapporti umani, tenendo presente che il diritto nasce dalla società e non viceversa.

A questo proposito, non si può fare a meno di notare come quel principio non sia nient'altro che espressione dell'afflato di giustizia emergente da un particolare tipo di rapporto: e invero, lo sviluppo del concetto si è avuto proprio a petto di uno Stato, il quale deve orientare la propria azione alla realizzazione del "bene comune", e di un individuo, il quale è (riconosciuto come) titolare di libertà e diritti alla luce della sua dignità di persona. È su tali premesse si staglia lo scenario in cui si pone il problema di individuazione di un criterio razionale di controllo del grado di incidenza del potere pubblico (nel perseguimento di interessi collettivi) rispetto il sacrificio del singolo.

Tale esigenza era particolarmente avvertita in Germania sul finire del XIX secolo, là dove ad un intervento autoritario e militarista dello Stato (quale assunto nella prospettiva del consolidamento dell'unità nazionale) si contrapposero giocoforza l'individuo e gli ideali liberali dello Stato di diritto. Il *casus belli* si concretizzò nell'ambito della disciplina del *Polizeirecht* (13)

(12) P. GROSSI, *L'invenzione del diritto*, Bari, 2017, p.

(13) Il termine abbracciava tutti i presidi dello Stato o dei comuni volti ad assicurare l'assolvimento in senso materiale, quali quelle relative alla polizia di sicurezza (prevenzione

e, segnatamente, nella trattazione del celebre caso del "*Kreuzberg Urteil*" del 14 giugno 1882 da parte del Supremo Tribunale prussiano (*Preußischen Oberverwaltungsgericht*) (14). In quell'occasione ci si interrogò circa la ragionevolezza di una scelta in cui un pubblico interesse veniva fatto prevalere sul privato. E difatti, in ragione dell'esaltazione delle vittorie contro Napoleone (le c.d. *Freiheitskriege* del 1813-1815), la vista del relativo monumento celebrativo non doveva essere impedita e, quindi, l'Autorità di polizia di Berlino emanò un'ordinanza secondo cui non potevano essere elevati i monumenti oltre una certa altezza per conseguire l'obiettivo (tutela della memoria identitaria nazionale). In quel pronunciamento, si intravede la prospettiva "proporzionale" di "cercare per trovare" il mantenimento di un assetto equilibrato fra libertà individuale (nel caso di specie, a sopraelevare gli edifici) e il diritto di polizia. Ed esso (principio) affonda le radici nell'idea dello Stato di diritto (*Rechtsstaat*) da intendersi come certezza e prevedibilità delle norme, nonché limitazione giuridica delle interferenze con la sfera individuale. E difatti, l'obiettivo cui era preposta il presidio di polizia, ossia la tutela della tranquillità, sicurezza e ordine pubblico, si ricollega all'esercizio dell'intervento pubblico in ragione di un pericolo imminente per la società (o per i suoi singoli appartenenti). Per tale ragione si riconosce che la tutela di un bene pubblico (quale obiettivo cui è tenuta al perseguimento l'Autorità) e, in specie, anche la protezione relativa ai "beni ideali" (quali il patriottismo)

---

e persecuzione dei reati) e alla polizia amministrativa relativa a molteplici ambiti come l'urbanistica, il controllo delle attività commerciali e industriali, tutela del buon costume e della salute pubblica.

(14) F. SCHOCH, *Abschied vom Polizeirecht des liberalen Rechtsstaats? - vom Kreuzberg-Urteil des Preussischen Oberverwaltungsgerichts zu den Terrorismusbekämpfungsgesetzen unserer Tage*, in *Der Staat*, 43, 3, 2004, pp. 347-369. Per completezza, occorre sottolineare come la dottrina avesse già dato luogo ad una propria elaborazione del concetto in parola. Al riguardo, una prima ricostruzione si ebbe con G.H. VON BERG, *Handbuch des deutschen Polizeirechts*, Berlin, 1799, 88 ss., il quale per primo ritrae l'esistenza di un principio di sistema dal *Allgemeines Landrecht für die preußischen Staaten* del 1794, là dove – nell'applicazione delle misure restrittive a carico del cittadino – l'autorità di polizia non avrebbe potuto adottare strumenti limitativi in misura maggiore a ciò che risultava necessario in base alle circostanze. Più avanti, nella tradizione di diritto pubblico tedesco, O. MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, Lipsia, 1895, p. 267, ss. riteneva che fossero limiti naturali al potere di polizia (oltre la responsabilità personale anche) la "proporzionalità della difesa" (*Verhältnismäßigkeit der Abwehr*). In modo più metaforico, si espresse F. FLEINER, *Institutionen des deutschen Verwaltungsre*, Tubinga, 1912, precisando che «*Die Polizei soll nicht mit Kanonen auf Spatzen schießen*», ossia l'Autorità non dovrebbe sparare ai passeri con i cannoni.

debba trovare riscontro nei mezzi impiegati per il raggiungimento di quel risultato. Detto in altri termini, in questo prisma è dato valutare l'intensità dell'intervento pubblico sulla sfera individuale del privato.

Nel corso del tempo, la giuridicizzazione del concetto di proporzionalità veniva delineandosi secondo modalità casistiche ed attraverso la configurazione di limiti a carico dell'esercizio delle potestà di polizia (15).

In questo percorso, il principio *de quo* è stato positivizzato nella recente normativa di polizia, là dove – secondo l'art. 11 della legge generale per la tutela della pubblica sicurezza e dell'ordine pubblico (*Allgemeines Gesetz zum Schutz der öffentlichen Sicherheit und Ordnung in Berlin*) – si prevede che «(1) tra diverse misure possibili ed adeguate, le autorità di regolamentazione e la polizia devono adottare quella che è probabilmente la meno dannosa per le persone e la collettività. (2) Una misura non deve comportare uno svantaggio chiaramente sproporzionato rispetto al risultato desiderato. (3) Una misura è consentita solo fino a quando non è stato raggiunto il suo scopo o fino a quando risulta evidente che non può essere raggiunto» (16).

Sin dagli arbori del processo di giuridicizzazione del concetto, si rende evidente come l'ambito nel quale il principio è chiamato ad operare riguarda il raffronto con la fattispecie concreta e con quella di conferimento del potere all'Autorità Amministrativa per verificare la sproporzione della scelta discrezionale.

Sugli ulteriori sviluppi, si segnala la speculazione dottrinale che è intervenuta nel raffinare il concetto per derivarne i risultati sul piano della tutela

(15) Per ulteriori approfondimenti su questa fase evolutiva e in particolare sui casi giurisprudenziali in cui si è affermato il concetto di proporzionalità in uno con quello di Stato di diritto vedasi B. REMMERT, *Verfassungs- und verwaltungsrechtsgeschichtliche Grundlagen des UbermaBverbotes*, Heidelberg, 1995, pp. 11-19. Su tali sviluppi vedansi le sentenze del Tribunale Amministrativo Prussiano 10 aprile 1886 e 3 luglio 1886.

(16) Si riporta di seguito il testo originale «*(1) Von mehreren möglichen und geeigneten Maßnahmen haben die Ordnungsbehörden und die Polizei diejenige zu treffen, die den Einzelnen und die Allgemeinheit voraussichtlich am wenigsten beeinträchtigt. (2) Eine Maßnahme darf nicht zu einem Nachteil führen, der zu dem erstrebten Erfolg erkennbar außer Verhältnis steht. (3) Eine Maßnahme ist nur solange zulässig, bis ihr Zweck erreicht ist oder sich zeigt, dass er nicht erreicht werden kann*».

dei diritti costituzionali (17). Lo spunto fu offerto, in particolare, da alcune pronunce del *Bundesverfassungsgericht* (ossia Corte costituzionale tedesca) che negli anni '50 colsero il tema della proporzionalità (18). Con tali statuizioni, si aprì la strada ad un rafforzamento nella tutela dei diritti fondamentali,

(17) Nel prosieguo, si farà riferimento alla recente opera ricostruttiva di O. LEPSIUS, *Die Chancen und Grenzen des Grudsatzes der Verhältnismäßigkeit*, in JESTAEDT – LEPSIUS *Verhältnismäßigkeit: Zur Tragfähigkeit eines verfassungsrechtlichen Schlüsselkonzepts*, 2015, Tubinga, p. 2 ss. Sul medesimo tema, v. anche G. SCACCIA, *Il controllo di proporzionalità della legge in Germania*, in *Annuario di diritto tedesco*, 2002, pp. 379 ss.

(18) Si tratta in specie della sentenza *Luth*, BVerfGE 7, 198, là dove l'applicazione del principio ha interessato il piano concreto/individuale, in quanto la Corte costituzionale era tenuta a decidere su un ricorso (*Verfassungsbeschwerde*) avverso una sentenza che vietava di incitare al boicottaggio di un film. In quell'occasione la Corte costituzionale ritenne che il giudice *a quo* avesse violato il limite derivante dalla libertà di opinione, per ciò che «si rende necessario un «bilanciamento dei beni» (*Güterabwägung*): il diritto di espressione deve recedere là dove l'esercizio della libertà di opinione lede altri interessi degni di protezione e aventi rango superiore. L'esistenza di tali interessi "imperativi" deve essere accertata secondo tutte le circostanze del caso». In questa logica, si palesa l'idea che sia possibile una gerarchia di valori, consistente in un «ordine morbido di preferenze» con conseguenti oneri di argomentazione (R. Alexy, *Theoria der Grundrechte*, Francoforte, 1985, p. 100; J. LUTHER, *Ragionevolezza e Verhältnismäßigkeit nella giurisprudenza costituzionale tedesca*, in *Dir. soc.*, 1993, p. 313). Ancor più celebre è la sentenza *Apotheke*, BVerfGE 7, 377 che si rammenta per aver introdotto la c.d. "teoria dei gradini" (*Stufentheorie*), secondo cui «la libertà di esercitare la propria professione può essere limitata nella misura in cui ragionevoli considerazioni del bene comune lo rendono opportuno; la protezione dei diritti fondamentali si limita alla difesa da imposizioni in sé incostituzionali, perché si impongono condizioni eccessivamente onerose e irragionevoli»; «la libertà di scegliere una professione può essere limitata solo nella misura richiesta dalla protezione di beni comuni particolarmente importanti. Se un tale intervento è inevitabile, il legislatore deve sempre scegliere la forma di intervento che comporta meno limiti per il diritto fondamentale»; «se la libertà di scegliere una professione è ostacolata dall'esistenza di determinati prerequisiti per l'esercizio della professione, si deve fare una distinzione tra prerequisiti soggettivi e oggettivi: per i prerequisiti soggettivi (in particolare, formazione ed educazione) si applica il principio di proporzionalità nel senso che non devono essere sproporzionati allo scopo previsto di svolgere adeguatamente la propria attività professionale. Devono essere soddisfatti requisiti particolarmente rigorosi per dimostrare la necessità di requisiti di ammissione obiettivi; in generale, solo la prevenzione di minacce gravi dimostrabili o altamente probabili a un bene comune di vitale importanza sarà in grado di giustificare tale misura»; «la regola di cui all'art. 12, par. 1, secondo periodo della Costituzione devono sempre essere applicati al "livello" che comporta la minima interferenza con la libertà di scegliere una professione; il legislatore può entrare nella "fase" successiva solo se può essere dimostrato con un alto grado di certezza che i pericoli temuti non possono essere efficacemente combattuti con mezzi (costituzionali) della "fase" precedente». Questa gradualità nell'intervento pubblico poggia sul bilanciamento secondo cui la giustificazione della restrizione della sfera del privato è tanto maggiore quanto si può manifestare uno svantaggio a carico dell'intera comunità. Nella *Apotheke*, è dato cogliere anche un problema fondamentale posta dalla "parte politica" del decisore pubblico in ordine al concetto di "necessità" e del suo controllo: e difatti, la Corte costituzionale contrastò l'obiezione secondo cui i giudici non avrebbero la disponibilità degli strumenti idonei per valutare complessivamente la situazione concreta nella quale la determinazione è stata assunta dal legislatore. A questo proposito, la Corte ha sottolineato che «la protezione dei diritti fondamentali nei confronti del legislatore è affidata al giudice. Se ci sono limiti per il legislatore dall'interpretazione di un diritto fondamentale, il giudice deve essere in grado di monitorare la loro conformità; non deve sottrarsi a questo compito, altrimenti si verrebbe in

per ciò che, alla luce del nuovo sistema innervato sui valori costituzionali, tutto il diritto (e cioè anche quello anteriore all'entrata in vigore del *Grundsgesetz*) è orientato nel proprio contenuto a siffatto sistema di valori.

Con un importante pronunciamento, la Corte di Karlsruhe ha individuato chiaramente le assunzioni fondamentali sulle quali poggia l'applicazione del principio di cui trattasi. Più nel dettaglio, si riconobbe che «nella Repubblica Federale Tedesca, il principio di proporzionalità ha rango costituzionale. Esso deriva (…) dal principio dello Stato di diritto (*Rechtsstaatsprinzip*), principalmente dalla natura stessa dei diritti fondamentali stessi, che – essendo espressione del diritto generale alla libertà del cittadino (*allgemeinen Freiheitsanspruchs des Bürgers*) nei confronti dello Stato dall'autorità pubblica – può essere limitato fino a quanto è essenziale per la tutela degli interessi pubblici» (19).

Sulla base di tali premesse, la dottrina si incaricò di raccogliere questi dati "isolati" e di rielaborarli in modo sistematico. A questo proposito, si distinsero due diverse chiavi di lettura.

Secondo una prima ricostruzione (20), il principio assolveva la funzione di concretizzare la norma in relazione ad ogni circostanza fattuale o possibile caso processuale; cosicché, la dimensione individuale-giudiziale orientava il metodo della proporzionalità verso un protezione giuridica effettiva del soggetto, in quanto l'apprezzamento – non si pone in seno ad una ponderazione di interessi – avviene in base ai fatti e alle procedure alla luce del divieto di eccesso (*Ubermaßverbot*) a seconda degli ambiti di intervento pubblico (potere legislativo, esecutivo o giudiziario). In questa logica la rilevanza costitu-

pratica a svalutare buona parte dei diritti fondamentali e a privare il significato effettivo della funzione assegnatagli dalla Costituzione».

(19) cfr. BVerfGE 19, 342 – *Wencker*, là dove si aggiunge in relazione alla libertà personale che la rilevanza del principio di proporzionalità «discende anche dal significato speciale che questo diritto fondamentale ha come base lo status giuridico generale e la possibilità di sviluppo del cittadino e che la Legge fondamentale riconosce nell'art. 2, par. 2 come "inviolabile".

(20) P. LERCHE, *Ubermaß und Verfassungsrecht. Zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit*, Colonia, 1961.

zionale dell'intervento statale non è oggetto di una rigida tassonomia o dogmatizzazione, ma è invece strettamente connessa ai fatti e alla varietà dei casi giurisprudenziali che possono porsi.

La seconda prospettiva teorica (21) rinveniva, invece, l'addentellato testuale della propria ricostruzione nell'art. 19, par. 2 GG secondo cui «in nessun caso un diritto fondamentale può essere compromesso nella sua essenza» (22). Tale norma costituzionale ha fatto sorgere la questione in ordine agli effetti del limite derivante dal "contenuto essenziale" (*Wesensgehaltsgarantie*).

Su tale fondamento questa tendenza di ricerca si concentrava sull'individuazione di limiti più incisivi a carico del legislatore, prestando maggiore attenzione per la dimensione generale/astratta ed occupandosi della funzione dei diritti fondamentali per l'intero ordinamento costituzionale. A questo riguardo si parlava di *Doppelcharakter der Grundrechte* (ossia il doppio carattere dei diritti fondamentali): e invero, passando da un piano improntato sul realismo ad uno poggiante sull'idealismo, questa ricostruzione trasforma il ruolo dei diritti fondamentali in misura olistica, obiettiva e materiale della democrazia plurale.

Questa rilevanza dei diritti fondamentali ha aperto la strada ad una dimensione completamente nuova che la Corte costituzionale tedesca ha rapidamente accettato, il che ha introdotto anche la necessità di ricorrere al principio di proporzionalità per stare al passo con il crescente ruolo dei diritti fondamentali. Con l'attenzione ai limiti per il legislatore in termini di eccesso o difetto nell'intervento (in luogo di una tendenza a concentrarsi sulla dimensione individuale/concreta), si riconosceva comunque al legislatore dei margini di apprezzamento/giudizio (*Einschaetzungs- Beurteilungsspielräume*) talvolta più ampi, talaltra più ristretti. E, in particolare, il principio di proporzionalità ha trovato minore vincolatività a fronte del richiamo del margine di

(21) P. HÄBERLE, *Die Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 Abs. 2 GG. Zugleich ein Beitrag zum institutionellen Grundrechtsverstälndinis und zur Lehre vom Gesetzsvorbehalt*, Karlsruhe, 1963.

(22) Si riproduce il testo in lingua originale dell'art. 19 cit. «*in keinem Falle darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt angetastet werden*».

apprezzamento rilasciato al legislatore, essendo la limitazione dell'intensità del controllo nient'altro che l'altra faccia della medaglia rispetto agli obblighi di protezione dei diritti fondamentali e rispetto alla ponderazione dei valori in gioco (23).

Negli anni '70, l'attenzione si è focalizzata anche su altri settori (quali la protezione dei diritti fondamentali intesi come garanzie procedimentali e massima organizzazione [*Verfahrensgarantie und Organisationsmaximen*], la loro tutela rispetto ai tre poteri e nei rapporti orizzontali nel diritto privato, l'attenzione per gli stessi nella teoria essenziale come massima responsabilità [*Zuständigkeitsmaxime*] per gli *standard* di un certo rango). Dalla polifunzionalità dei diritti fondamentali si ebbe come risultato quello di contribuire ad una maggiore precisazione nel delineare il contenuto prescrittivo del principio di proporzionalità. E difatti, a livello argomentativo, dopo l'affermazione dei diritti fondamentali sotto il profilo generale, il ridetto principio assolse la funzione di precisare il rapporto fra il canone generale e il caso concreto, conseguendo una propria autonomia applicativa. A questo riguardo, il principio diventa criterio materiale e non serve solo ad una puntuale applicazione del diritto. Detto altrimenti, a fronte del materiale impiego dei diritti fondamentali, la proporzionalità viene a delinearsi come principio oggettivo e autonomo che rinviene la propria fonte nei diritti fondamentali dello Stato di diritto (24).

In questa fase, dopo il riconoscimento della rilevanza costituzionale del principio, v'è l'autonomizzazione e lo spostamento su un piano diverso su cui originariamente si era sviluppato: e difatti, in prima battuta, si è verificata una particolare attenzione a tale modalità di valutazione in relazione alla conformità ai diritti fondamentali delle pronunce dei giudici di merito (e cioè in una prospettiva individuale-concreta di limitazione del potere giudiziario rispetto alla sfera individuale); in un secondo momento, il criterio si è trasferito al

(23) O. LEPSIUS, *Die Chancen und Grenzen des Grudsatzes der Verhältnismäßigkeit*, ult. op. cit., pp. 9-10.

(24) O. LEPSIUS, *Die Chancen und Grenzen des Grudsatzes der Verhältnismäßigkeit*, ult. op. cit.,

controllo delle leggi (quindi, nella dimensione generale-astratta della limitazione del potere legislativo). Qui, il problema relativo all'applicazione del parametro *de quo* si pone sul campo del margine di apprezzamento, di discrezionalità e di previsione da riservare al legislatore. A questo riguardo, la giurisprudenza della Corte Costituzionale tedesca ha affrontato la questione in termini di onere della prova (per ciò che esso gravava sul legislatore); e difatti, i diritti fondamentali secondo il principio di proporzionalità sono prevalenti rispetto alla disciplina dell'organizzazione dello Stato, non incidendo sulla struttura "procedimentale" della proporzionalità in ragione del principio democratico e maggioritario. Questo passaggio è stato favorito dalla circostanza che tale criterio non era in origine direttamente rivolto contro il legislatore (ossia nel senso di dar luogo ad un controllo diretto della conformità della legislazione a quel procedimento logico-argomentativo), ma nella fase iniziale esso (principio) era stato utile ad elevare la concretizzazione della normativa del potere esecutivo e giudiziario quale oggetto del controllo di legittimità costituzionale (25).

Negli anni '80, in dottrina ha luogo un'opera chiarificazione della struttura e di razionalizzazione del principio per separare la questione relativa al rapporto fra i mezzi e i fini (avente ad oggetto l'idoneità e la necessità della misura) dalla loro rilevanza ai fini dei beni giuridici relativi ai diritti fondamentali, ritenendo che dal punto di vista pratico il giudizio di proporzionalità sia essenzialmente una valutazione basata sulla necessità. Questa presa di posizione nell'elaborazione dottrinale si è contrapposta ad un atteggiamento della Corte Costituzionale tedesca, la quale aveva mostrato maggior interesse per la dimensione teorica del momento applicativo del principio e cioè quella avente ad oggetto la ponderazione dei beni giuridici, a scapito del giudizio poggiante sullo *standard* di necessità (26). Da quel momento, si è costruito un parametro di valutazione secondo cui la proporzionalità del mezzo al fine

(25) O. LEPSIUS, *Die Chancen und Grenzen des Grudsatzes der Verhältnismäßigkeit*, ult. op. cit., p. 14.

(26) O. LEPSIUS, *Die Chancen und Grenzen des Grudsatzes der Verhältnismäßigkeit*, ult. op. cit., pp. 16-17; B. PIEROTH, B. SCHLINK, *Grundrechte – Staatsrecht II*, 1985, p. 333.

deve essere ricercata attraverso tre criteri e segnatamente idoneità (*Geeignetheit*), necessità (*Erforderlichkeit*) e adeguatezza (*Angemenssenheit*). Più nel dettaglio, deve innanzitutto essere individuato il fine della regola (aspetto questo non trascurabile e nient'affatto di facile soluzione). Dopo questa prima operazione mentale occorre procedere come segue:

(i) l'obiettivo fissato deve essere legittimo;

(ii) il mezzo deve almeno poter promuovere il perseguimento dello scopo, cioè non deve trattarsi di una misura che sia mal posta rispetto al proprio bersaglio e, quindi, costituisca un fuor d'opera rispetto al fine ultimo da realizzare (*Geeignetheit*);

(iii) non deve esserci uno strumento più mite di quello adottato che potrebbe sortire un effetto altrettanto positivo (*Erforderlichkeit*) ([27]);

(iv) i beni giuridici incisi dagli strumenti attuati non devono essere sproporzionati rispetto ai beni giuridici perseguiti dai mezzi (*Angemenssenheit*).

A fronte della ricostruzione dogmatica, a tutt'oggi, si colgono nell'ordinamento tedesco le principali opportunità derivanti dal consolidamento dell'applicazione del principio di proporzionalità nella cultura di quella tradizione giuridica.

E difatti, il principio di proporzionalità conduce ad una razionalizzazione della valutazione giudiziale, per ciò che dà luogo ad una costruzione giuridica strutturata e chiara: i Tribunali, infatti, presentano le proprie argomentazioni sulla base di uno *standard* suscettibile di trovare ampia applicazione. Ma non solo. Più in generale, tale criterio viene ritenuto come uno strumento per strutturare il processo decisionale, favorendo la distinzione fra questioni di fatto (fondato su un'analisi empirica della situazione o del problema

(27) Circa la costruzione dei sotto-principi di idoneità e necessità, pare significativa la sentenza BVerfGE 30, 292, *Erdölbevorratung*, là dove il *Bundesverfassungsgerichte* ha precisato che «i mezzi utilizzati dal legislatore devono essere idonei e necessari per raggiungere lo scopo desiderato. Il rimedio è idoneo se può essere utilizzato per promuovere il risultato desiderato; è necessario se il legislatore non avrebbe potuto scegliere un altro mezzo che sia ugualmente efficace ma che non limiti il diritto fondamentale (o almeno lo limiti in modo meno evidente)»

da affrontare) e le questioni di diritto (sulle quali si devono in particolare soffermare le istituzioni "politiche") (28).

Secondo tale chiave di lettura, la razionalizzazione favorita dall'applicazione di quel metodo deve interessare anche il legislatore, per ciò che un controllo da parte della Corte Costituzionale non è altro che il risultato (a valle) di una razionalità che deve sussistere già (a monte) a livello di scelte legislative operate. In tal modo, si genera anche un più stretto collegamento fra diritto e politica: il legislatore – nell'adozione delle scelte basate sull'indirizzo politico impresso al sistema – deve porre attenzione al controllo di costituzionalità posto in essere secondo lo *standard* in parola e, come tale, deve preventivamente documentarsi in vista del processo decisionale e di ponderazione degli interessi in gioco (29). Sulla base di tale dovere, è dato distinguere altresì anche le *quaestio facti* e le *quaestio iuris* del giudizio di legittimità costituzionale. E difatti, quanto alla prima, essa attiene sostanzialmente ai passaggi relativi alla valutazione in ordine all'idoneità e alla necessità della misura: in questa fase, è chiaro che la Corte è tenuta ad un'integrazione delle proprie competenze al fine di porsi in una prospettiva *ex ante*, assumendo quindi la stessa logica ragionevolezza e cognizione dei fatti conosciuti conoscibili dal decisore pubblico al momento dell'adozione della misura. Diverso è invece il *test* fondato sulla ponderazione dei beni giuridici, in cui il giudice ha invece un autonomo campo di azione, ancorché si debba riconoscere giocoforza che la composizione del conflitto fra interessi debba avvenire tenendo conto delle circostanze secondo un principio di "concordanza pratica" (*praktische konkordanz*) (30).

(28) O. LEPSIUS, *Die Chancen und Grenzen des Grudsatzes der Verhältnismäßigkeit*, ult. op. cit., p. 21.

(29) O. LEPSIUS, *Die Chancen und Grenzen des Grudsatzes der Verhältnismäßigkeit*, ult. op. cit., p. 23.

(30) O. LEPSIUS, *Die Chancen und Grenzen des Grudsatzes der Verhältnismäßigkeit*, ult. op. cit., p. 27.

§. 3. La diffusione in fase ascendente nell'ordinamento europeo: caratteristiche e peculiarità.

A fronte del percorso seguito nella tradizione giuridica tedesca, l'isomorfismo delle Corti del *Bundesverfassungsgericht* e della Corte di Giustizia generano un fenomeno di trasposizione del concetto giuridico dal basso (ossia dal singolo ordinamento giuridico) all'alto (ossia all'ordinamento sovraordinato europeo) (31). Tuttavia, questo passaggio non avviene in modo perfettamente identico al contenuto del principio secondo l'elaborazione giurisprudenziale e dottrinale tedesca, ma alla luce delle circostanze e del nuovo contesto in cui il concetto inizia a circolare e cioè alla luce delle peculiarità dell'esperienza giuridica europea. Il che diede modo ad una declinazione del principio altrettanto peculiare.

E difatti, in origine, mancava nei Trattati un riferimento normativo certo circa la sua distinzione nei surricordati sotto-principi (32). Tuttavia, alla luce del *favor* verso la comparazione giuridica derivante dall'incontro di differenti sensibilità e prospettive giuridiche in seno all'organo giurisdizionale europeo, si è potuto assistere ad un forte impatto del principio di proporzionalità sulla produzione del diritto europeo (33). L'applicazione generalizzata e la derivazione del contenuto dall'ordinamento tedesco consente di affermare che il

(31) La derivazione del principio in sede europea fu addirittura "esplicita" in Corte di Giustizia, 17 dicembre 1970, C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*.

(32) Al riguardo, l'art. 40 del Trattato istitutivo della Comunità europea si occupava della competenza relativa alla organizzazione comune dei mercati agricoli, precisando che essa «può comprendere tutte le misure necessarie al raggiungimento degli obiettivi definiti all'articolo 39» e «deve limitarsi a perseguire» gli scopi ivi menzionati.

(33) V.N. EMILIOU, *The principle of proportionality in European Law*, Londra, 1996; X. GROUSSOT, *Creation, Development and Impact of the General Principles of Community Law: Towards a jus commune europaeum?*, Europa Law Publishing**,** The Netherlands, 2006; M. POTO, *The principle of proportionality in comparative perspective*, in *German law journal*, 9, 2007, pp. 835-914; D. HARVEY, *Towards process-oriented proportionality review in the European Union*, in *European Public Law*, 23, 1, 2017, pp. 93–122. Per la dottrina italiana, v. G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, in *riv. AIC*, 3, 2017 D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità* [dir. amm.], Treccani - Diritto on line, 2012; IDEM, *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di "spill over" negli ordinamenti nazionali*, in *Nuove Autonomie*, 2005; IDEM, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998; M.C. CICIRIELLO, *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1999.

principio di proporzionalità possa validamente assurgere a principio generale del diritto dell'Unione Europea (34).

Anzitutto, l'operatività del principio è principalmente rivolta ad una migliore delimitazione di *competenze*, investendo in specie e per l'effetto due ambiti peculiari. Sicché, il primo campo di rilevanza è quello *inter-istituzionale* concernente la migliore definizione dei poteri delle istituzioni Europee e i rapporti di queste con gli Stati membri. A questo riguardo, la derivazione del concetto giuridico tedesco risulta addirittura palesato nell'argomentazione della Corte di Giustizia in occasione della sentenza *Stauder* (35). Nelle proprie difese, la Commissione europea richiamava espressamente la giurisprudenza della Corte costituzionale tedesca (36), per ciò che essa aveva più volte «applicato questo principio [giustappunto quello di proporzionalità] a proposito di taluni aspetti degli atti delle istituzioni comunitarie, senza tuttavia affermare che esso si applichi a tutte le attività della Comunità ed in particolare agli atti normativi del Consiglio e della Commissione». E la Corte di Giustizia colse tale rilevanza, pur limitandola al piano dell'interpretazione della normativa europea, ritenendo che l'esegesi da preferire in presenza di dubbi interpretativi fosse quella "meno onerosa", purché sia sufficiente a garantire gli

(34) Il riferimento al principio di proporzionalità è costante nella giurisprudenza della Corte di Giustizia. Tra le prime pronunce a farne applicazione si rammentano: Corte di Giustizia, 16 luglio 1956, in C-8/55, *Fédération Charbonnière*; Corte di Giustizia, 14 dicembre 1962, in C-5-11, 13-15/62, *Società acciaierie San Michele*; Corte di Giustizia, 19 marzo 1964, in C-18/63, *Schmitz*; Corte di Giustizia, sent. 19 giugno 1980 C-41/79, C-121/79 e C-796/79, *Vittorio Testa, Salvino Maggio e Carmine Vitale c. Bundesanstalt für Arbeit*, (in tema di proroga dei termini previsti dal regolamento da parte degli Stati membri e relativi a casi); Corte di Giustizia, sent. 14 luglio 1988, C-407/85 (in tema di tutela dei consumatori attraverso «mezzi meno restrittivi»). A farne un'esplicita qualificazione i termini di principio generale del diritto europeo vedansi Corte di Giustizia., sent. 17 dicembre 1970, in C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*; Corte di Giustizia., sent. 24 ottobre 1973, in C-5/73, *Balkan-Import-Export*. In dottrina, sul punto v. G. ALPA, *I principi generali nella cultura giuridica tradizionale e nelle pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Ars interpretandi*, 2, 2015, pp.77-97.

(35) Corte di Giustizia, sentenza 12 novembre 1969, in causa C-29/69, *Stauder*.

(36) Nel caso di specie si richiamava la giurisprudenza costituzionale tedesca rammentando che in quella esperienza giuridica «la costituzionalità materiale dell'obbligo di rivelare la propria identità può essere messa in dubbio solo sotto il profilo del principio della *proporzionalità* tra mezzo e fine, che deriva dal principio dello Stato di diritto».

scopi di una decisione "unica" (ossia destinata a tutti gli Stati); né si può immaginare che il legislatore abbia voluto, in determinati Stati membri, imporre obblighi più gravosi che in altri (37).

Da questo piano (esegetico), il principio di proporzionalità (operando assieme al principio di sussidiarietà) si ritaglia un ruolo peculiare in ordine all'individuazione degli strumenti di attuazione dei Trattati, in quanto fra le molteplici soluzioni esperibili occorre comunque preferire quello diretto ad assicurare un maggior rispetto della sfera di sovranità ed identitaria degli Stati membri. E invero, a fronte del Trattato di Maastricht, si avvertì l'esigenza di trovare un criterio per un'ordinata ripartizione delle competenze alla luce dell'espansione degli ambiti di intervento riconosciuti alle istituzioni europee e alla luce del fondamentale diritto dei Governi nazionali ad agire a livello decentrato. Detto in altri termini, la proporzionalità (così come la sussidiarietà) sono previsti come visti come elementi chiave della legittimazione democratica e della flessibilità (38). In tale ambito, quindi, pare che il principio di cui trattasi confermi l'intuizione caratterizzante la teoria istituzionale del diritto, essendo esso (principio) espressione di un'esigenza di individuare un criterio (razionale) per comporre gli interessi in conflitto e afferenti a soggetti (nel qual caso, le istituzioni europee e gli Stati membri) che sono riuniti in base ad uno scopo comune (ossia, principalmente, l'istituzione e il consolidamento del Mercato Unico).

La giuridicizzazione del concetto nel diritto europeo ha poi trovato un ulteriore passaggio importante con il Trattato di Lisbona, là dove – ribadendo che «l'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità» – l'art. 5 TUE e il Protocollo n. 2 hanno dato corpo

(37) In senso analogo, vedansi Corte di Giustizia sentt. 13 luglio 1989, C-5/88, *Wachauf*; 24 marzo 1994, C-2/92, *Bostock*; 13 aprile 2000, C-292/97, *Karlsson*; 3 maggio 2005, C-387/02, *Berlusconi*.

(38) Sul punto, v. M. POTO, *The principle of proportionality in comparative perspective*, in *German law journal*, 9, 2007, p. 837; A.G. TOTH, *The Principle of Subsidiarity in the Maastricht Treaty*, in *Common Market Law Review*, 29, 1992. Per ulteriori approfondimenti su tali temi vedansi, N.W. BARBER, *Subsidiarity in the Draft Constitution*, in *European Public Law*, 2005, 11, 197; IDEM, *The limited modesty of Subsidiarity*, in *European Public Law*, 2005; 11 308; A. DASHWOOD, *The Relationship Between the Member States and the European Union/European Community*, in *Common Market Law Review*, 2004, 41, 366.

"testuale" al contenuto e all'ambito di applicazione della proporzionalità europea, stabilendo espressamente che, in virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei Trattati (art. 5 cit.).

In attuazione di tale regola, il Protocollo n. 2 specifica che in occasione della presentazione delle proposte di atti normativi, il legislatore europeo è tenuto ad un onere motivazionale specifico in ordine alla sussistenza della sussidiarietà e della proporzionalità, dovendo i progetti *de quibus* essere accompagnati da una scheda recante gli "elementi circostanziati" idonei alla valutazione del rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità. A questo riguardo, l'informativa dovrebbe riferire elementi idonei a valutarne l'impatto finanziario e (in caso di direttiva) le conseguenze sulla disciplina di recepimento da parte dagli Stati membri. Proprio per poter agevolare l'analisi fondate sull'idoneità, occorre precisare mediante «indicatori qualitativi e, ove possibile, quantitativi» le ragioni fondanti l'intervento dell'Unione, trattandosi del perseguimento di un obiettivo che può essere conseguito meglio a livello sovranazionale, piuttosto che dai singoli Stati membri. Nella prospettiva dell'analisi fondata sulla necessità, i progetti di atti legislativi devono scegliere gli oneri (finanziari o amministrativi) gravanti sulle istituzioni europee, sui governi (nazionali, regionali o locali), sugli operatori economici e sui cittadini siano il meno gravosi possibile e commisurati all'obiettivo da conseguire (art. 5 Protocollo n. 2 TFUE) (39).

(39) Ad onore del vero, questo tipo di attività appare in un certo qual senso apodittica o tautologica. Si pensi ad es. alla proposta della Commissione europea in tema di meccanismi di risoluzione delle controversie in tema di doppia imposizione (atto del 25.10.2016, COM[2016] 686 final 2016/0338[CNS]), là dove si afferma che «la misura auspicata non va al di là di quanto è strettamente necessario per raggiungere gli obiettivi. Si fonda sui meccanismi già esistenti e aggiunge un numero limitato di norme volte a migliorarli. Tali disposizioni sono concepite per rimediare alle carenze identificate. La direttiva fa inoltre riferimento ai meccanismi di risoluzione alternativa delle controversie (ADR) e alle procedure di ricorso già esistenti in altri settori e garantisce infine il livello di coordinamento essenziale nell'Unione. Gli obiettivi della presente proposta possono essere raggiunti con costi minimi per le imprese e gli Stati membri, evitando al tempo stesso i costi fiscali e di adeguamento per le imprese e i costi amministrativi superflui per le amministrazioni fiscali degli Stati membri. Alla luce di quanto precede, la proposta non va al di là di quanto è necessario per il conseguimento dei suoi obiettivi e pertanto è conforme al principio di proporzionalità». Si afferma la proporzionalità della misura, ma non si chiarisce, fino in fondo e in modo rigoroso, le ragioni giustificanti l'intervento alla luce del parametro. Allo stesso modo, può dirsi per ciò che concerne la proposta per una *web tax* europea (dipoi accantonata), là dove sempre in

Oltre a regolare i rapporti in senso "orizzontale" (fra gli Stati e l'UE), il principio – recuperando il proprio ruolo nella delimitazione del pubblico rispetto alla sfera privata e, quindi, in una prospettiva "verticale" – si atteggia anche a canone per il sindacato di legittimità delle discipline nazionali o degli atti dell'UE aventi ad oggetto interventi caratterizzati da restrizioni delle libertà fondamentali.

A tal proposito, si rinviene un primo risultato della rilevanza del principio nell'opera di demistificazione degli interventi nazionali, i quali, pur non avendo un'incidenza diretta ed esplicita sulle libertà fondamentali, si risolvevano ad una più attenta analisi e alla luce dei fini e dei mezzi attuati in "misure ad effetto equivalente". Il primo banco di prova si ebbe in occasione del celebre caso *Cassis de Dijon* (40) con una delimitazione del raggio applicativo del principio alla sola necessità, in quanto – in quell'occasione – si ritenne che, seguendo una logica diversa da quella derivante dal parametro fondato sul divieto di discriminazione (giustappunto, la logica della proporzionalità), le limitazioni alla libertà fondamentale (nel caso di specie, trattavasi alla libertà di circolazione delle merci) devono essere ammesse purché tali prescrizioni di rivelino «necessarie per rispondere ad esigenze imperative» (quali l'efficacia dei controlli fiscali, la protezione della salute pubblica, la lealtà dei negozi commerciali e la difesa dei consumatori). Tale pronunciamento si è rivelato importante nell'emancipazione del concetto in sede interpretativa ed applicativa rispetto al principio di non-discriminazione nella prospettiva di tutela dei diritti fondamentali, dovendosi accertare se l'intervento pubblico possa essere tale da impingere la «sostanza» della libertà o diritto riconosciuto dai Trattati; l'esame della necessità alla stregua di un interesse generale –

modo a dir poco *tranchant* si affermava che «la direttiva proposta è necessaria, idonea e adeguata per raggiungere il fine desiderato. Non implica un'armonizzazione delle aliquote dell'imposta sulle società nell'UE e, pertanto, non limita la capacità degli Stati membri di influenzare il loro importo desiderato di entrate fiscali. Non interferisce con le scelte politiche nazionali in termini di entità dell'intervento del settore pubblico e composizione delle entrate fiscali. Propone un modo più efficiente di tassare le attività digitali dei contribuenti delle società che operano all'interno dell'UE in vista di un mercato interno più efficiente» (atto del 21.3.2018 COM[2018] 147 final 2018/0072 [CNS]). Questi sono solo alcuni esempi in relazione a casi concernenti il settore tributario, ma vi sono molteplici casi in altri settori interessati dall'intervento dell'Unione europea.

(40) Cfr. Corte di Giustizia, sent. del 20 febbraio 1979, C-120/78, *Rewe-Zentral-AG*.

quale fine concretamente perseguito dalla limitazione – è del tutto congeniale ad una composizione degli interessi in gioco e alla valutazione della misura in cui il diritto può essere compresso in ragione di un interesse che abbraccia la collettività (41). Una formulazione più compiuta del principio si è avuta con le sentenze *Ramrath, Kraus* e *Gehard* (42), là dove le misure nazionali – astrattamente suscettibili di ostacolare o scoraggiare l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato – onde poter essere conformi al diritto europeo devono essere idonei a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non andare oltre quanto necessario per il suo raggiungimento (oltre a non essere discriminatorio e ad essere giustificato da motivi imperativi di interesse pubblico). In questo modo, si delinea un principio di proporzionalità "striminzito", essendo connesso solo a quegli aspetti oggettivi e sostanzialmente fattuali relativi ai soli test dell'idoneità e della necessità (43).

Sul punto, il processo di giuridicizzazione europeo ha avuto recenti sviluppi normativi con interessati oneri gravanti sul legislatore europeo. E difatti,

(41) Su tale aspetto, vedasi Corte di Giustizia, sent. 8 aprile 1992, C-62/90; *Commissione c. Germania*, là dove si legge che «quando uno Stato membro invoca le norme del Trattato per giustificare una normativa nazionale idonea a frapporre ostacolo all'esercizio di una libertà garantita dal Trattato, questa giustificazione, prevista dal diritto comunitario, dev'essere interpretata alla luce dei principi generali del diritto e, in particolare, dei diritti fondamentali. Questi diritti non si configurano tuttavia come prerogative assolute, ma possono soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente ad obiettivi di interesse generale perseguiti dalla Comunità e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato ed inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti». V. anche Corte di Giustizia, sent. 11 luglio 1989, C-265/87, *Schräder*; sent. 15 giugno 2006, C-28/05, *Dokter*; sent. 10 settembre 2013, C-383/13; 11 dicembre 2014, C-249/13, *Boudjlida*; sent. 7 luglio 2016, *Lebek*, C-70/15, sent. 26 luglio 2017, C-348/16, *Sacko*.

(42) Corte di Giustizia, sent 20 maggio 1992, C-106/91, *Ramrath;* sent. 31 marzo 1993, causa C-19/92, *Kraus* sent. 30 novembre 1995, causa C-55/94, *Gebhard.*

(43) A dare seguito al surricordato principio di diritto ricorrono numerosi epigoni. Vedansi al riguardo Corte di Giustizia, 10 dicembre 2002, C-491/01, *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco*; Corte di Giustizia, 12 settembre 2006, C-479/04, *Laserdisken*; Corte di Giustizia, 23 settembre 2013, C-508/13, *Repubblica di Estonia c. Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione Europea*, là dove si è ulteriormente precisato che «il principio di proporzionalità, come parte integrante dei principi generali del diritto dell'Unione, esige che gli strumenti predisposti da una norma siano idonei a realizzare lo scopo perseguito e non vadano oltre quanto è necessario per raggiungerlo»; Corte di Giustizia, 8 aprile 2014, C-293/12 e C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd c. Minister for Communications, Marine and Natural Resources* e a. e *Kärntner Landesregierung e a.*; Corte di Giustizia, 18 giugno 2015, C-508/13, *Estonia c. Parlamento europeo*; Corte di Giustizia, sent. 22 marzo 2017, C-497/15 e C-498/15, *Euro-Team e Spirál-Gép*;

la declinazione "verticale" della regola trova, ad oggi, l'addentellato testuale è rinvenibile nell'art. 52 della Carta dei diritti fondamentali, là dove in tema di restrizioni delle libertà e diritti – oltre ad una riserva di legge – si evoca il necessario rispetto del «contenuto essenziale di detti diritti e libertà altrui» (analogamente a quanto risulta dalla tradizione costituzionale tedesca là dove opera l'art. 19, par. 2 GG avente un contenuto pressocché identico all'art. 52 cit.). La norma testé citata, dipoi, precisa il proprio contenuto prescrittivo relativo al principio di proporzionalità, rimarcando che limitazioni ai diritti e alle libertà possono essere apportate sol ove siano «necessarie» e «rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui» (art. 52, par. 2 cit.).

In dottrina, è stata segnalata la tendenza ad un assiduo richiamo al principio di proporzionalità in sede di sollevazione della questione pregiudiziale, tuttavia dovendosi riscontrare una certa resistenza da parte della Corte di Giustizia a riconoscerne la violazione. Detto in altri termini, il giudice europeo – pur affermando l'operatività del principio in base ad un orientamento oramai consolidato (seppur in una portata più ristretta rispetto a quella tradizionale) – raramente riscontra l'insussistenza di idoneità o della necessità della misura adottata in base alle circostanze fattuali effettivamente accertate (44).

E difatti, in astratto il principio costituisce canone interpretativo/applicativo, ma è sul piano dell'onere probatorio processuale che si registra una differenziazione a seconda del piano in cui lo *standard* in discorso viene evocato (45). Al riguardo, non sembra errato parlare di un "*vincolo forte*", là dove si versi in un caso in cui il sindacato della Corte di Giustizia si appunti sugli atti degli Stati membri connotati da una limitazione dei diritti fondamentali,

(44) Cfr. D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità* [dir. amm.], Treccani - Diritto on line, 2012, in http://www.treccani.it/enciclopedia/principio-di-proporzionalita-dir-amm_(Diritto-on-line)/; IDEM, *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di "spill over" negli ordinamenti nazionali*, in *Nuove Autonomie*, 2005;

(45) V. *amplius* G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, ult. op. cit., pp. 10-13, il quale rimarca un atteggiamento interventista della Corte o comunque maggiormente severo in talune materie e un comportamento deferente rispetto ad altri settori interessati dal proprio sindacato.

nonché un "*vincolo debole*", ove si tratti della validità degli atti dell'Unione europea.

Più nel dettaglio, ciò che distingue le due fattispecie risiede non tanto in una diversa declinazione del contenuto del principio, quanto piuttosto nella differente distribuzione dell'onere probatorio a carico dei soggetti interessati. E tale aspetto non pare affatto di poco momento se si considera che, al riguardo, la Corte può disporre di strumento processuale più o meno esaustivo sotto il profilo della cognizione del giudice e cioè nell'attività di un accertamento fattuale (avente ad oggetto idoneità e necessità della misura) attraverso il contributo derivante dalla leale collaborazione delle parti e, quindi, sulla scorta della regola concernente l'individuazione della parte gravate dell'onere probatorio primario e dell'"intensità" richiesta per l'assolvimento di siffatto onere.

Per una ulteriore precisazione di tale passaggio è bene rimarcare come il giudizio sia arrivato talvolta a mettere in discussione financo il dovuto rispetto delle istanze intrinsecamente connesse all'esercizio della sovranità del Stati membri. Si pensi a casi in cui per rafforzare la tutela della concorrenza e delle libertà di circolazione, la giurisprudenza della Corte di Lussemburgo si sia risolta nel riconoscere la mancanza di proporzionalità di misure (e, quindi, la limitazione del mercato), quand'anche ne ricorresse la comprovata sussistenza di esigenze ("imperative") di protezione sociale, restringendo così e a ben vedere il margine di apprezzamento che dovrebbe essere naturalmente riservato ai legislatori nazionali. E invero, trattasi in specie di casi in cui si vede contrapposti, da un lato, l'interesse del singolo individuo (per es. ad una risposta sanzionatoria dell'ordinamento non eccessiva, alla manifestazione della libertà di pensiero, alla libera circolazione delle merci, alla protezione dei diritti del consumatore in un mercato concorrenziale e trasparente) e gli interessi generali rispetto ai quali si pone un problema in termini di improprio utilizzo dello strumento legislativo nazionale per poter darvi coerentemente seguito in sede di attuazione della relativa misura. In dette ipotesi, è lo Stato membro a dover offrire una adeguata prova che la misura nazionale – come

concretamene concepita per la realizzazione di un fine pubblico ben individuato – trovi il proprio fondamento in un interesse collettivo idoneo a rendere cedevole l'interesse europeo al consolidamento del mercato unico, potendosi ammettere quindi restrizioni alla libera concorrenza. E là dove tale prova non possa essere conseguita allora si nega la proporzionalità della misura (46).

In senso diametralmente opposto, è dato intravedere l'atteggiamento della Corte (nella distribuzione dell'onere probatorio) ove il vaglio del giudice europeo abbia ad oggetto la validità degli atti delle Istituzioni europee, nel qual caso invece non pare errato di predicare la sussistenza di un vincolo

(46) Da ultimo un esempio in tal senso appare la recente sentenza Corte di Giustizia, 4 marzo 2020, C-655/18, *Schenker* avente ad oggetto le sanzioni dell'illecito di contrabbando previste secondo la legge doganale bulgara e, quindi, concernente la prevenzione di illeciti. In quell'occasione, trattavasi della legge bulgara secondo cui si chiedeva il pagamento del controvalore delle merci "contrabbandate". Tale misura non poteva essere intesa come pretesa derivante dall'obbligo per la rimozione delle merci da parte delle Autorità doganali, risolvendosi piuttosto come una sanzione vera e propria. Al riguardo, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate per la protezione di interessi generali, ma devono rispettare il principio di proporzionalità (Corte di Giustizia, sent. 16 luglio 2015, C-255/14, *Chmielewski*), che nel caso di specie risultava violato. Altre pronunce che risultano espressione della surricordata tendenza sono Corte di Giustizia, 26 giugno 1997, C-368/95, *Vereinigte Familiapress Zeitungsverlags- und Vertriebs GmbH c. Heinrich Bauer Verlag*, là dove si discuteva se il divieto di vendita di un periodico (prodotto in altro Stato membro e pubblicizzante giochi a premi) fosse proporzionato (o meno) alla salvaguardia del pluralismo della stampa e se questo scopo non possa essere conseguito con misure meno restrittive sia per gli scambi intracomunitari che per la libertà di espressione. In quel caso, lo Stato membro invocava tutela dell'ordine sociale, quale giustificazione delle restrizioni allo svolgimento delle lotterie. Detta misura, tuttavia, fu ritenuta sproporzionata all'obiettivo prefissata dal legislatore austriaco. Cfr. anche Corte di Giustizia, 25 marzo 2004, C-71/02*, Herbert Karner Industrie-Auktionen GmbH c. Troostwijk GmbH*, là dove la Corte ha precisato che «il margine di valutazione discrezionale di cui dispongono le autorità competenti per stabilire dove si trovi il giusto equilibrio tra la libertà di espressione e gli obiettivi sopramenzionati è variabile per ciascuno degli scopi che giustificano la limitazione di tale diritto e secondo la natura delle attività considerate. Qualora l'esercizio della libertà non contribuisca ad un dibattito di interesse generale e, per giunta, ci si collochi in un contesto in cui gli Stati hanno un certo margine di valutazione discrezionale, il controllo si limita alla verifica del carattere ragionevole e proporzionale dell'ingerenza. Altrettanto vale per l'uso commerciale della libertà di espressione, soprattutto in un settore così complesso e oscillante come quello della pubblicità». Sul tema dell'onere della prova vedasi in particolare Corte di Giustizia, sent. 18 gennaio 2001, C-361/98, *Italia c. Commissione* (là dove il rinvio del trasferimento o un trasferimento progressivo del traffico aereo dall'aeroporto di Linate a quello di Malpensa «sarebbe stato più adeguato alla realizzazione dell'obiettivo perseguito dalle autorità italiane e avrebbe consentito di limitare le restrizioni alla libertà di prestazione dei servizi aerei da e per Milano»); Corte di Giustizia, sent. 1 giugno 1994, causa 317/92, *Commissione c. Repubblica federale di Germania* (là dove si negava che, quanto alla misura nazionale adottata in quella fattispecie, «il governo tedesco non [aveva] provato che il provvedimento controverso costituisca il mezzo più idoneo a diminuire il rischio del consumo di prodotti scaduti, rappresentando al tempo stesso quello meno restrittivo per gli scambi intracomunitari»). Su questi ultimi temi, vedasi G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, ult. op. cit, pp. 10-11.

debole. E difatti, in occasione di tali pronunciamenti è ricorrente l'utilizzo di formule meno incisive per l'intervento dell'Unione europea e delle sue istituzioni in determinati settori in cui si pretende si affermarne la competenza in luogo degli Stati europei. In tal caso si ritiene operante il principio di diritto secondo cui anche gli atti europei devono essere idonei (*i.e.* atti a realizzare i legittimi obiettivi perseguiti dalla normativa) e necessari (cioè non devono eccedere i limiti di quanto è necessario alla realizzazione di tali obiettivi, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere a quella meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti). Ma il controllo giurisdizionale deve riconoscere al legislatore europeo un ampio potere discrezionale, dovendo dar luogo a scelte di natura politica, economica e sociale e rispetto ai quali lo stesso legislatore è tenuto a dar luogo a valutazioni complesse. Sulla base di questa premessa si afferma che «solo la *manifesta inidoneità* di una misura adottata in tale ambito, in relazione allo scopo che le istituzioni competenti intendono perseguire, può inficiare la legittimità di tale misura» (47).

Sicché, sul piano probatorio, l'onere posto a carico delle Istituzioni europee è più agevole da superare, mentre è molto più difficile poter provare (dal lato del soggetto che fa valere il vizio) ed accertare (dal lato della Corte) la sussistenza di una inidoneità (48) per ciò che il provvedimento deve risultare *ictu oculi* affetto da vizi giuridici assolutamente evidenti, dovendosi in

(47) Cfr. Corte di Giustizia, 4 maggio 2016, C-477/14, *Pillbox*. Il principio di diritto sembra essere oramai consolidato, cfr. Corte di Giustizia, sent. 6 giugno 2019, C-264/18, *P.M. e a.*; Corte di Giustizia, sent. 18 giugno 2015 C-508/13, *Repubblica di Estonia c. Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione europea*, punti 28-29, ove si afferma che «solo la manifesta inidoneità di una misura adottata in tale ambito, in relazione allo scopo che l'istituzione competente intende perseguire, può inficiare la legittimità di tale misura»; Corte di Giustizia, sent. 8 giugno 2010, causa C-58/08, *Vodafone Ltd. e altri contro Secretary of State for Business, Enterprise and Regulatory Reform*; Corte di Giustizia, 14 maggio 2009, C-34/08, *Disarò*; Corte di Giustizia, sent. 5 marzo 2009, causa C-479/07, *Francia c. Consiglio*; Corte di Giustizia, sentenza del 14 dicembre 2004, *Swedish Match*, C-210/03; Corte di Giustizia, sent. 10 dicembre 2002, causa C-491/00, *British American Tobacco (Investments) Limited e Imperial Tobacco Limited c. Secretary of State for Health*.

48 Al riguardo si è osservato che i soggetti che promuovono l'impugnazione avverso l'atto europeo si incaricano di un onere probatorio specifico in ordine alla violazione manifesta del principio di proporzionalità, là dove il legislatore europeo abbia esercito il proprio potere discrezionale. In tali casi, la prova si rende assai difficile da assolvere, risultano una battaglia in salita («an uphill battle») là dove si debba dimostrare che «a measure should be

tal caso limitarsi all'accertamento dell'inidoneità e tralasciando gli ulteriori *step* argomentativi (49).

Il differente atteggiarsi del principio di proporzionalità a seconda dell'ambito in cui viene evocato non è altro che espressione del ruolo di cui la Corte di Giustizia si è fatta carico, essendo una forma di interventismo "politico" mediante l'argomentazione e il ragionamento giuridico (50). E difatti, in una logica "autoreferenziale", essa ha contribuito con siffatto atteggiamento a rafforzare le istituzioni europeo e l'integrazione a livello giuridico, dando luogo ad un comportamento proattivo (là dove le regole europee rischiavano di subire una compressione, diretta o indiretta, per effetto dell'intervento dei legislatori nazionali) e, invece, ritirandosi in un atteggiamento "deferente" verso le istituzioni europee. Questa logica conferma la teoria isti-

struck down as being stricto sensu disproportionate» (in tal senso, P. CRAIG, *EU Administrative Law*, Oxford, 2012, p. 603; v. anche S. DE NITTO, *A proposito della proporzionalità come criterio giuridico*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 4, 2017, pp. 1035-1081).

(49) Avverso tale interpretazione si è scagliato l'Avvocato Generale, Nils Wahl nelle conclusioni presentate il 29.05.2013 in C-101/12, *Herbert Schaible*, là dove egli ha negato la correttezza di tale soluzione esegetica per ciò che – pur dovendo riservare al legislatore un margine di scelta in settori particolarmente rilevanti – ciò non significa escludere un controllo rigoroso basato sul principio di proporzionalità, di talché «la competenza della Corte ad esercitare un controllo di legittimità si estende a tutte le fasi della verifica della proporzionalità, al fine di accertare che la misura di cui trattasi sia al contempo idonea e necessaria a perseguire l'obiettivo perseguito e *strictu sensu* proporzionata, nel senso che definisce un giusto equilibrio tra gli interessi dei soggetti a cui queste si riferiscono». Ciò posto, la Corte sarebbe comunque tenuta a verificare (*i*) «se il legislatore dell'Unione abbia basato le proprie scelte su criteri oggettivi, prendendo in considerazione tutti gli elementi di fatto pertinenti e dei dati tecnici e scientifici disponibili al momento dell'adozione della misura in questione»; (*ii*) «se tali elementi e informazioni siano in grado di giustificare le conclusioni che sono state adottate»; (*iii*) «se l'istituzione dell'Unione di cui trattasi abbia pienamente tenuto conto, oltre che dell'obiettivo primario perseguito, anche di tutti gli interessi in gioco e – in tale contesto – abbia rivolto la dovuta attenzione agli interessi dei soggetti che hanno subito un pregiudizio».

(50) G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, ult. op. cit, p. 13. Per un approfondimento del ruolo che la Corte di Giustizia ha giocato nel favorire l'integrazione europea vedansi J. BENGOETXEA, N. MACCORMICK, L. SORIANO, *Integration and Integrity in the Legal Reasoning of the European Court of Justice*, in G. DE BÚRCA, J.H.H. WEILER, *The European Court of Justice*, Oxford, 2001, pp. 43-85; G. PINO, *La «lotta per i diritti fondamentali» in Europa Integrazione europea, diritti fondamentali e ragionamento giuridico*, in I. TRUJILLO – F. VIOLA (a cura di), *Identità, diritti, ragione pubblica in Europa*, Bologna, 2007, pp. 109-141; G. TESAURO, *Alcune riflessioni sul ruolo della Corte di giustizia nell'evoluzione dell'Unione europea*, in *Dir. Un. Eur.*, 3, 2013, p. 483 ss.; P. BERTOLI, *Corte di giustizia, integrazione comunitaria e diritto internazionale privato e processuale*, Milano, 2005.

tuzionale secondo cui il diritto è frutto dei soggetti che operano nelle istituzioni, per l'affermazione del ruolo delle stesse istituzioni in cui quegli stessi soggetti operano (c.d. profilo autoreferenziale) e il diritto vivente emerge dalla sedimentazione di convincimenti relativi ai rapporti di forza fra i soggetti interessati nei rapporti giuridici (ossia nel caso del diritto europeo, le istituzioni europee e gli Stati membri). Questo atteggiamento "politico" può essere atto a favorire l'integrazione europea (sotto il profilo giuridico), ma scatena la reazione (anch'essa politica) di chi lamenta l'assenza di legittimazione democratica a favore della Corte di Giustizia e, più in generale, dell'Unione Europea (51).

Ad ogni modo, pur dovendosi riconoscere la sussistenza di tale discrasia (o coerenza, se si ritiene che una differenziazione nel trattamento delle questioni abbia una giustificazione nella diversità delle situazioni di cui la Corte si è occupata e, quindi, anche alla luce della finalità "politica" di farsi promotrice del processo di integrazione giuridica a livello europeo), da quanto si è avuto modo di illustrare emerge anche come la declinazione del principio di proporzionalità sia monca, difettando sovente (o comunque essendo raramente impiegato) l'ultimo passaggio del ragionamento improntato a quel canone di giudizio, ossia il test della proporzionalità *strictu senso*.

A questo proposito, in molti sottolineano come nell'ambito della giurisprudenza della Corte di Giustizia, la struttura del ragionamento si connoti per essere articolata in sole due fasi (idoneità e necessità) e, quindi, in assenza del momento di ponderazione dei beni giuridici sottesi alla vicenda giuridica che viene in esame, proprio perché accade spesso che, ove lo scrutinio richieda considerazioni in ordine ai beni interessati dalle misure (nazionali o

(51) E difatti, i detrattori delle istituzioni europee hanno da sempre lamentato la tendenza a far prevalere una tecnocrazia sui processi democratici a livello nazionale e la Corte di Giustizia viene additata fra i principali artefici di uno stato di cose siffatto. Cfr. la discussione sulla conclusione dell'accordo per il recesso del Regno Unito dall'UE, là dove Niegel Farage lamentava che «[…] If we want trade, friendship, cooperation, reciprocity, we don't need a European Commission. We don't need a European Court. We don't need these institutions and all of this power», rivendicando che «the populism […] has great benefits: no more financial contributions, no more European Court of Justice, no more common fisheries policy, no more being talked down to, no more being bullied». È evidente come la Corte di Giustizia sia additata come uno dei principali difetti del sistema europeo che viene fatto oggetto di una dura reprimenda da parte degli euroscettici/populisti.

europee), si assiste ad un vero arretramento della Corte, astenendosi dal dar seguito al bilanciamento (52).

E difatti, quand'anche la Corte di Giustizia appaia far richiamo all'adeguatezza e al bilanciamento degli interessi proprio onde confrontare se il maggior sacrificio di un interesse possa essere compensato da un beneficio per altro di portata generale, ad una più attenta lettura delle parti delle sentenze in cui si dovrebbe argomentare su tale specifico profilo, le aspettative rimangono decisivamente frustrate (53). E difatti, come è stato osservato in dottrina, pare che ci si arresti ad una mera valutazione in termini di necessità senza proseguire nell'esame, sia pur facendo esplicito richiamo al principio di proporzionalità (54). A questo proposito, si può sostenere che, di regola, la declinazione europea del principio di proporzionalità è *bifasica*, ossia limitata alla verifica dell'idoneità e necessità, e talvolta anche monofasica (come appena osservato nel periodo che precede). Ciò significa che in sede europea non è stato tracciato un contenuto chiaro e con applicazione rigorosa del principio, risolvendosi piuttosto in un "*concetto anfibio*" secondo l'applicazione discrezionale della Corte di Giustizia: e difatti, talvolta viene enunciato ed applicato nella sua duplice veste (sindacato di idoneità e necessità); talaltra emerge solo in relazione ad un solo aspetto caratterizzante (necessità); talaltra ancora compare nella sua interezza tradizionale (cioè nell'evocazione anche dell'esame di proporzionalità *strictu senso*), ma poi in concreto si risolve in

(52) Cfr. D. HARVEY, *Towards Process-Oriented Proportionality Review In The European Union*, in *European Public Law*, 23, 1, 2017, p. 99; S. DE NITTO, *A proposito della proporzionalità come criterio giuridico*, ult.op. cit..

(53) Cfr. Corte di Giustizia, 15 febbraio 2016, C-601/15, *J.N*; Corte di Giustizia, sent. 22 gennaio 2013, C-283/11, *Sky Österreich*; Corte di Giustizia, sent. 23 ottobre 2012, C-581/10 e C-629/10, *Nelson e a.*; Corte di Giustizia, sent. 9 marzo 2010, C-379/08 e C-380/08, *Raffinerie Mediterranee (ERG) SpA e a.*; Corte di Giustizia, sent. 8 luglio 2010, C-343/09, *Afton Chemical*; Corte di Giustizia, sent. 11 giugno 2009, causa C-170/08, *Nijemeisland*; Corte di Giustizia, sent. 5 giugno 2008, causa C-534/06, *Industria Lavorazione Carni Ovine*, là dove oltre a ribadire il principio di diritto secondo cui le misure non devono superare «i limiti di quanto è opportuno e necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti dalla normativa» si aggiungeva altresì che «qualora sia possibile una scelta tra più misure idonee, si deve ricorrere a quella meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti».

(54) Al riguardo, vedasi ancora S. DE NITTO, *A proposito della proporzionalità come criterio giuridico*, ult. op. cit..

un'applicazione "monca" e, quindi, si torna realisticamente ad un'analisi bifasica.

Ciò non toglie che il principio possiede un enorme potenziale, potendo incidere in senso sostanziale e, quindi, sull'esercizio della discrezionalità del legislatore (nazionale ed europeo). E difatti, è stato segnalato come i casi di applicazione riguardino in particolare fattispecie relative alle modalità di esercizio della discrezionalità (oltre ai casi di violazione di un diritto e quelli in cui v'è l'applicazione di una sanzione o un onere finanziario eccessivo) (55). Sotto questo profilo, il principio di proporzionalità avrebbe la possibilità di incidere in senso sostanziale sul riesame delle scelte operate a livello normativo estendendo quindi lo scrutinio del giudice sino al merito (56). E difatti, in cos'altro può risolversi un sindacato secondo cui si nega il mancato perseguimento dei fini in base alle misure predisposte dal sistema o comunque la possibilità di adottarne altre meno invasive se non proprio ad incidere sulle considerazioni svolte a monte e su cui poggiano le determinazioni del decisore pubblico?

§. 4. La diffusione in fase ascendente: rilevanza del principio nell'ambito della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

Anche nell'ambito della giurisprudenza della Corte EDU si è avuto il recepimento del principio di proporzionalità sia pur in una prospettiva del tutto peculiare alla precedente.

Tuttavia, anche qui è dato riscontrare una sorta di graduazione nella gestione dell'intensità del diritto, per ciò che l'esigenza di limitare l'intervento statuale è avvertito in alcuni settori, piuttosto che in altri.

Ma volendo procedere con ordine occorre prendere atto che la fonte del principio non venga ritratta propriamente dal limite dei diritti fondamentali,

(55) Cfr. P. CRAIG, *EU Administrative Law*, Oxford, 2012, p. 590; D. HARVEY, *Towards Process-Oriented Proportionality Review In The European Union*, ult. op. cit., p. 99

(56) Cfr. T. Tridimas, *The General Principles of EU Law*, Oxford, 2006, p. 140; *M. Shapiro*, *The Giving Reasons Requirement*, in *University of Chicago Legal Forum*, 1992, 179, 217.

ancorché la Corte abbia riconosciuto l'intangibilità del contenuto essenziale dei diritti riconosciuti dalla Convenzione (57). E difatti, ad un più attento esame, la proporzionalità viene evocata come *standard* di restrizione della sfera di operatività di alcuni diritti garantiti dalla CEDU (58), i quali possono trovare limitazione – oltre che in base alla legge e alla stregua di uno scopo legittimo – anche in base alla "necessità" della misura rispetto alla finalità specifica perseguita dallo Stato, dovendosi trattare giustappunto di una «misura necessaria in una società democratica» (59).

Ciò posto la declinazione del principio viene offerta con una maggiore intensità in relazione a quei diritti fondamentali essenziali per l'esistenza della persona oppure quei diritti che vengono pregiudicati da misure discriminatorie o dirette a dar luogo a forme di emarginazione sociale. Rispetto a queste fattispecie, la Corte pone in essere un *controllo forte* (60). Per converso, nel

(57) Corte EDU., sent. 21 novembre 2001, *Fogarty c. Regno Unito*, secondo cui i diritti fondamentali non si configurano come prerogative assolute, ma possono soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente ad obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato ed inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti.

(58) In tale novero rientrano il diritto al rispetto della vita privata e familiare (art. 8), la libertà di pensiero di coscienza e di religione (art. 9), la libertà di espressione (art. 10) e la libertà di riunione e associazione (art. 11), il diritto di ogni persona fisica o giuridica al rispetto dei propri beni (art. 1 del Protocollo n. 1). V. al riguardo, G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, in *riv. AIC*, 3, 2017, pp. 13-17.

(59) Cfr. Corte EDU, sent. 13 luglio 2000, n. 25735/94, *Elsholz c. Germania*. La Corte ha precisato in quella occasione che «in determining whether the impugned measure was "necessary in a democratic society", the Court will consider whether, in the light of the case as a whole, the reasons adduced to justify this measure were relevant and sufficient for the purposes of paragraph 2 of Article 8 of the Convention. […] The margin of appreciation to be accorded to the competent national authorities will vary in accordance with the nature of the issues and the importance of the interests at stake. Thus, the Court recognises that the authorities enjoy a wide margin of appreciation, in particular when assessing the necessity of taking a child into care. However, a stricter scrutiny is called for in respect of any further limitations, such as restrictions placed by those authorities on parental rights of access, and of any legal safeguards designed to secure an effective protection of the right of parents and children to respect for their family life». Sul particolare atteggiarsi del principio di proporzionalità nel contest CEDU, v. S. VAN DROOGHENBROECK, *La proportionnalité dans le droit de la convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 2001; Y. ARAI-TAKAHASHI, *The Margin of Appreciation Doctrine and the Principle of Proportionality in the Jurisprudence of the ECHR* , Intersentia, 2002.

(60) Si pensi ai casi in cui le misure in cui si rendeva legittimo il licenziamento di persone affette dal virus dell'HIV (Corte EDU, sent. 3 Ottobre 2013, n. 552/10, *I.B. c. Grecia*; oppure il diniego di spostare al malato di AIDS di fissare la propria residenza nel proprio Stato (10 marzo 2011, n. 17570/15, *Kiyutin c. Russia*); oppure la sottrazione del diritto di

caso in cui si verta in materia di misure economiche e sociale oppure quelle implicanti considerazioni che non hanno un ampio spettro applicativo, le maglie del sindacato della Corte si allentano notevolmente. In tali casi, difatti, i giudici di Strasburgo hanno dato luogo ad un *controllo debole* con un atteggiamento "deferente" verso il margine di apprezzamento riconosciuto in capo ai legislatori nazionali (61). Più nel dettaglio, il parametro si limita ad una mera valutazione relativa alle peculiarità del caso sottoposto al suo vaglio, senza introdurre principi di diritto suscettibili di avere una portata generale. Sicché, tale scrutinio rimane limitato alla non manifesta irragionevolezza della misura interessata, riconoscendo quindi un'ampia discrezionalità nella scelta delle finalità e dei mezzi che comprimono il diritto fondamentale. A questo riguardo, talvolta è accaduto addirittura che si evocasse la mera possibilità di proporre azioni dinnanzi ad un giudice imparziale onde predicare la proporzionalità (62) oppure che quest'ultima possa essere ritenuta plausibile (63).

A volte l'evocazione del principio è diretto anche ad individuare il carattere della scelta operata dal legislatore, assumendo che in alcune materie l'intervento statuale sarebbe idoneo se perseguisse le proprie finalità mediante iniziative individuali piuttosto che generali (64).

---

voto per persone con disabilità intellettive (Corte EDU, sent. 20 maggio 2010, no. 38832/06, *Alajos Kiss c. Ungheria*). In tutti questi casi la misura è stata ritenuta assolutamente sproporzionata e senza equilibrio. Sul punto, vedasi G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, in *riv. AIC*, 3, 2017, p. 16.

(61) Si rammentano in questo novero: Corte EDU, sent. 21 febbraio 1986, n. 8793/79, *James e altri c. Regno Unito*, 12 luglio 2016, n. 11593/12, *Vrzić c. Croazia*; 29 aprile 1999, nn. 25088/94, 28331/95 e 28443/95, *Chassagnou and Others c. France*; 28 luglio 1999, n. 22774/93, *Immobiliare* (in tema di politica economica e sociale).

(62) Corte EDU, sent. 16 luglio 2009, n. 20082/02, *Zehentner c. Austria*; Corte EDU, sent. 25 aprile 2017, *Vaskrsić v. Slovenia*.

(63) Corte EDU, sent. n. 44302/02, *J.A. Pye (Oxford) Ltd and J.A. Pye (Oxford) Land Ltd v. the United Kingdom*.

(64) Cfr. Grande Camera, 6 luglio 2005, nn. 65731/01 e 65900/01, *Stec e altri c. Regno Unito*, § 51-52; 4 novembre 2008, n. 42184/05, *Carson e altri c. Regno Unito* (in materia previdenziale e pensionistica); Corte EDU, sent. 16 marzo 2006, n. 58278/00, *Žđanoka c. Lettonia* (in materia elettorale; Corte EDU, sent. 6 ottobre 2005, n. 74025/01, *Hirst c. Regno Unito*; 22 maggio 2012, n. 126/05, *Scoppola c. Italia* (sul diritto di voto ai detenuti); Corte EDU, sent. 4 dicembre 2007, n. 44362/04, *Dickson c. Regno Unito* (in tema di fecondazione

§. 5. La diffusione in fase discendente: il recepimento da parte dei vari Stati europei.

Su impulso della condivisione di diverse prospettive di analisi in seno agli organismi giurisdizionali sovranazionali (giustappunto, quelli della Corte di Giustizia e della CEDU), si è assistito al fenomeno dell'isomorfismo delle Corti europee (e, dipoi, anche dei giudici di altri continenti) in ordine al recepimento del principio di proporzionalità nei singoli ordinamenti nazionali.

5.1. Incidenza nell'ordinamento svedese.

A questo proposito, valga rammentare l'esperienza svedese, là dove, negli ultimi venti anni, si è dato luogo ad un ampio riconoscimento di tale metodo di giudizio da parte della giurisprudenza svedese e segnatamente della Corte Suprema svedese (65). In particolare il primo ambito di applicazione riguardò il diritto ambientale con alcune pronunce a partire dal 1996 (66): in specie, in una fattispecie in cui si discuteva della legittimità di edificare in un'area posta in prossimità del mare, il Supremo Tribunale Amministrativo svedese fece esplicito richiamo alla giurisprudenza CEDU in tema di proporzionalità sulla limitazione del principio di proporzionalità, la cui applicazione viene seguita alla luce delle circostanze concrete onde comprendere la necessità della limitazione del diritto (67). Si riconobbe, quindi, con tali sentenze l'operatività di tale parametro di giudizio nell'ordinamento svedese. Oltre al

assistita); Corte EDU, sent. 10 aprile 2007, n. 6339/05, *Evans c. Regno Unito*. (in ambito di distruzione di embrioni congelati); Corte EDU, sent. 29 aprile 2002, n. 2346/2002, *Pretty c. Regno Unito* (in tema di suicidio assistito); Corte EDU, sent. 3 dicembre 2003, n. 44179/98, *Murphy c. Irlanda* (concernente il divieto di propaganda religiosa). Per ulteriori approfondimenti vedasi G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, ult. op. cit., p. 15.

(65) Cfr. J. NERGELIUS, *The Impact of EC law in Swedish National Law – A Cultural Revolution*, in *Dealing with Integration*, *volume II*, I. CAMERON – A. SIMONI (a cura di), p. 179.

(66) SFS, *RÅ 1996, ref. 22*, in cui si discuteva la proporzionalità della misura relativa all'estensione di una riserva naturale anche in una zona in cui erano poste abitazioni private. In quell'occasione, il Supremo Tribunale Amministrativo svedese – pur non richiamando espressamente il principio – diede luogo ad un bilanciamento fra interessi (particolari e generali) in gioco, ritenendo l'intervento sproporzionato.

(67) *SFS*, 1964: 822; Per ulteriori approfondimenti su tali temi, vedasi I. CAMERON, *Swedish Case Law on the ECHR since Incorporation and the Question of Remedies*", in *Dealing with Integration*, *volume II*, I. CAMERON – A. SIMONI (a cura di), 1998, p. 9 ss.

settore del diritto ambientale e quello urbanistico (in specie, permessi di costruzione o pianificazione e ed espropriazioni), l'applicazione ha interessato anche la materia in tema di licenze per lo svolgimento di attività commerciali e di diritto tributario (68). Quanto alla prima serie di pronunce l'evocazione dell'esame secondo proporzionalità concerne il bilanciamento del diritto alla sicurezza del tassista (il quale intendeva essere autorizzato all'inserimento di una telecamera nel veicolo) e quello del cliente (il quale poteva rimanere inciso irrimediabilmente nel proprio diritto alla *privacy*). Ancor più interessante (ai fini della presente ricerca) risulta il caso dell'applicazione nel settore tributario, ritenendo che l'iniziativa in detto ambito non investe solo l'incisione del diritto di proprietà (art. 1, Protocollo n. 1, CEDU), potendo involgere il diritto ad un equo contraddittorio e la privacy (rispettivamente, art. 6 e 8 CEDU). A questo riguardo, la Corte Suprema si interessò della legittimità di una sovrimposta e ne valutò la conformità all'art. 1, Protocollo n. 1, CEDU in materia di tutela della proprietà proprio facendo applicazione del principio di proporzionalità della misura (*RÅ* 2000, ref. 66). E difatti, si ritenne che l'impianto sanzionatorio contro le violazioni dell'obbligo di presentazione delle dichiarazioni fiscali e di comunicazione alle autorità fiscali fosse idoneo al soddisfacimento di un interesse pubblico rilevante. A ciò aggiungevasi che il requisito di proporzionalità trovava conferma nelle norme sulle sovrimposte (capitolo 5, sezione 6 della legge fiscale), per ciò che esse dovevano essere restituite là dove fossero risultate "manifestamente irragionevoli".

Più nel dettaglio, la misura poggiava sulle disposizioni del capitolo V, sezione VI, della Legge fiscale svedese (*taxeringslagen*) secondo cui se un contribuente, nell'autodichiarazione (*självdeklaration*) o in altra comunicazione scritta, che ha fornito alla gestione della tassazione, ha presentato informazioni ritenute errate, gli viene applicata una tassa speciale o sovrimposta (*skattetillägg*). Analogo trattamento viene operato se il contribuente ha presentato tali informazioni in caso di tassazione e le informazioni non sono state

(68) RÅ 2003, ref. 37, RÅ 2000, ref. 52, in particolare trattavasi di licenze per lo svolgimento dell'attività di taxi.

accettate dopo un esame sostanziale o non sono state provate. Detta sovrimposta ascende al venti percento dell'IVA e al quaranta percento dell'imposta sul reddito o dell'imposta sul patrimonio che non sarebbero state assolte dal contribuente (o al coniuge o, nel caso dell'imposta sul patrimonio, qualsiasi altra persona assieme con lui), se le informazioni errate fossero state accettate dall'Amministrazione finanziaria svedese. Nella disciplina esisteva anche la possibilità di remissione delle sovrimposte *de quibus* secondo il capitolo V, sezione VI della legge tributaria svedese in alcuni casi particolari (quali una particolare condizione del contribuente giustificabile oppure se trattasi di errore scusabile in considerazione della natura delle informazioni o di altre circostanze speciali oppure se risulta ovviamente irragionevole addebitare la sovrimposta). L'aggravio impositivo poteva anche venir meno ove la riduzione del carico fiscale di cui avrebbe beneficiato il contribuente in virtù dell'inesattezza o dell'omissione fosse minimo.

Dopo questa ricognizione della normativa, il Tribunale richiamava espressamente l'art. 6 CEDU (69), rammentando che detta Convenzione fosse a tutti gli effetti legge svedese sin dal 1° gennaio 1995. Alla luce di quella regola la *quaestio iuris* se fosse rispettata la proporzionalità della sovrimposta, tenuto conto della circostanza che le condotte interessate non potevano essere considerate quali sanzioni "minori", rispetto alle forme di tutela predisposte a livello penale. A questo riguardo, il Tribunale afferma che la possibilità di proporre ricorso ad un giudice imparziale (in specie, il Tribunale della contea) è di per sé sufficiente a rendere legittima la sovrimposta (*recte*: la

(69) In particolare venivano considerati i primi due paragrafi dell'art. 6 cit. secondo cui «ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia. 2. Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata».

sanzione). Ciò posto, tuttavia, a fronte delle mere inesattezze riversate in dichiarazione e dell'elevato importo delle sovrimposte dovute (16.555.680 di corone svedesi, riteneva che l'atto non potesse essere «considerato proporzionato al possibile errore che la società potrebbe aver commesso e al danno che lo Stato potrebbe aver subito. Un sovrapprezzo fiscale di queste dimensioni si pone quindi in contrasto sia con il principio di proporzionalità che è considerato pervasivo nella Convenzione sia nel diritto interno svedese, dove il principio di proporzionalità è da tempo parte integrante del sistema giuridico». Alla stregua di tale principio, il Tribunale ha ritenuto che molte misure, pur essendo per loro natura accettabili secondo la CEDU (siccome dirette al soddisfacimento di un interesse pubblico, quale la repressione degli illeciti), possono essere accettate anche in concreto solo se sono anche proporzionate. A questo proposito, la corte precisa che *«sono sproporzionate le misure che vanno ben oltre ciò che sembra ragionevole rispetto allo scopo*» (70). Fermo il parametro su cui poggia lo scrutinio del giudice svedese, si osserva che il sistema della sovrimposizione – valutata alla luce dei beni giuridici protetti – è del tutto sufficiente a soddisfare un interesse pubblico significativo. A ciò la normativa rende possibile un bilanciamento con l'interesse del privato, il quale può rivolgersi al Tribunale onde ottenere l'esonero dall'aggravio impositivo/sanzionatorio, facendo valere un errore scusabile. Sicché, l'equilibrio era già stato scolpito nella normativa tributaria, in quanto l'aggravio doveva essere escluso ove l'importo fosse da intendersi "ovviamente irragionevole" ("*uppenbart oskäligt*"). Ragione per cui non era assolutamente predicabile alcuna violazione del principio di proporzionalità.

All'iniziativa giurisprudenziale si è accompagnata anche quella legislativa con la codificazione del principio. In particolare l'effetto *spill-over* si è registrato in alcune materie (quali il diritto fallimentare, la legislazione in tema di videosorvaglianza e il diritto del lavoro), ma in particolare nel diritto tributario, là dove il principio è stato cristallizzato nella disciplina in tema di

(70) Cfr. il testo in lingua madre della sentenza *RÅ* 2000, ref. 66, ove leggesi che «*Är de oproportionerliga, dvs. mer långtgående än som framstår som rimligt med hänsyn till ändamålet, kan de däremot innefatta ett brott mot konventionen*».

procedimento amministrativo-tributario, nell'impianto sanzionatorio tributario, nella legislazione doganale. Ma, a partire dal 1° luglio 2003, con una riforma, il principio di proporzionalità è stato inserito anche nella Legge Tributaria generale (*Taxeringslagen***,** 5 *kap.* 14 § *taxeringslagen*) e nella disciplina sulla riscossione (15 *kap.* 10 § *skattebetalningslagen*). E infatti, in base alla prima norma si prevede l'esenzione dalla imposta speciale (oltre ai casi già rammentati più sopra), dovendosi valutare l'irragionevolezza dell'addebito se non risulta proporzionato all'errore o all'omissione; se è trascorso un periodo irragionevolmente lungo dopo che l'Agenzia delle Entrate svedese ha trovato motivo di ritenere che il soggetto passivo debba essere soggetto a una sovrimposta, senza che al contribuente possa essere addebitato il ritardo; se l'irregolarità o l'omissione hanno anche comportato la condanna del soggetto passivo per un reato ai sensi della legge sui reati fiscali o il sequestro del provento di attività criminali ai sensi del capitolo 36, par. 1b, codice penale svedese (71).

In tal modo, secondo la legge svedese, oltre a considerare le circostanze del caso che evidenziano un eccesso impositivo/sanzionatorio, si rende altresì evidente come la proporzionalità della misura sia già intrinsecamente esi-

(71) Si riporta il testo completo della norma in lingua madre «*14 § Den skattskyldige ska helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel.*

[S2]Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska det särskilt beaktas om denna kan antas ha

1. berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande,

2. berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller

3. föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.

[S3]Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det särskilt beaktas om

1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,

2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller

3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken. Lag (2008:371)».

stente in un sistema in cui si esclude la sovrimposta alla luce del carico sanzionatorio complessivo derivante dalle sanzioni irrogate in base alla legge penale.

5.2. L'impatto sull'ordinamento portoghese.

In Portogallo, sia la dottrina che la giurisprudenza hanno dato luogo ad un'opera di elaborazione dei principi dello Stato di diritto nel cui novero è stato fatto rientrare anche il principio di proporzionalità. Esso viene ritratto dall'art. 2 della Costituzione del 1976, a tenore del quale la Repubblica portoghese è fondata sui principi dello stato di diritto (*Estado de direito democrático*) e, in specie, sul rispetto delle garanzie di un'effettiva attuazione dei diritti e libertà fondamentali. Ancor più incisivo appare l'art. 18, comma 2 Cost. port., là dove in tema di vincolatività delle norme costituzionali si statuisce espressamente che le restrizioni delle libertà fondamentali – oltre a dover essere previste dalla legge – devono essere limitate a quelle necessarie per la salvaguardia di altri diritti e interessi costituzionalmente tutelati (72).

Su tali basi, il principio di proporzionalità è sovente invocato dai ricorrenti in sede giurisdizionale, in quanto dispongono del potere di revisione costituzionale i Tribunali (potendo essi disapplicare le norme violative dei principi costituzionali ai sensi art. 204 Cost. port.) e la Corte costituzionale (essendo specificamente tenuta all'amministrazione della giustizia in materie di natura giuridica costituzionale *ex* art. 204 Cost. port.) (73).

Ciò che dà luogo ad una sostanziale omogeneità e compenetrazione fra i principi europei e quelli portoghesi: la Corte costituzionale, infatti, ha affermato che «in un sistema costituzionale multilivello, in cui alcuni ordinamenti interagiscono, le norme nazionali non possono violare la Costituzione (posto

(72) Secondo il testo originario leggesi che «*A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitarse ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos*».

(73) F.P. COUTINHO – N. PIÇARRA, *Portugal: The Impact of European Integration and the Economic Crisis on the Identity of the Constitution*, in *National Constitutions in European and Global Governance: Democracy, Rights, the Rule of Law*, ANNELI ALBI – SAMO BARDUTZKY (a cura di), Aia, 2019, pp. 605 ss.

che è la Corte costituzionale – secondo la Costituzione – ad amministrare la giustizia in materie costituzionali). Il diritto europeo rispetta l'identità nazionale degli Stati membri, quali riflessi nelle strutture politiche fondamentali di ognuno di essi (art. 4[2] TUE). Tuttavia, in questo settore, non v'è un disallineamento fra il diritto europeo e il diritto costituzionale portoghese. I principi costituzionali di eguaglianza, proporzionalità e protezione del legittimo affidamento che sono stati impiegati dalla Corte Costituzionale per valutare la costituzionalità di nome interne in ambiti correlati a quelle che sono oggetto di esame risultano il cuore del concetto di Stato di diritto e delle tradizioni giuridiche comuni europee che vincolano anche l'UE» (74).

Dal fondamento costituzionale v'è stata, dipoi, una concreta applicazione a livello normativo proprio nel diritto tributario, sia nella legge tributaria generale (là dove, all'art. 55, si stabilisce che l'Amministrazione finanziaria – nell'attuazione di un pubblico interesse – deve osservare i principi di equità, giustizia, proporzionalità e imparzialità) sia in generale, sia nella disciplina sul procedimento tributario (ossia nell'art. 46 secondo cui le azioni dell'Amministrazione finanziaria devono essere adeguate per gli obiettivi che devono essere raggiunti), potendo essere addirittura inteso quale pietra miliare del diritto tributario portoghese (75).

(74) Cfr. Tribunal Constitucional, 15 agosto 2014, n. 575. Vedasi in lingua originale, «*Pelo contrário, num sistema constitucional multinível, no qual interagem várias ordens jurídicas, as normas legislativas internas devem necessariamente conformar-se com a Constituição (competindo ao Tribunal Constitucional, de acordo com a Constituição Portuguesa, administrar a justiça em matérias jurídico-constitucionais (cf. artigo 221.º da CRP). Aliás, o próprio direito da União Europeia estabelece que a União respeita a identidade nacional dos seus Estados-membros, refletida nas estruturas políticas e constitucionais fundamentais de cada um deles (cf. artigo 4.º, n.º 2, do TUE). Sublinhe-se, por último, que neste domínio não há sequer divergência entre o Direito da União Europeia e o Direito Constitucional Português. Efetivamente os princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade e da proteção da confiança que têm servido de parâmetro ao Tribunal Constitucional para aferir da constitucionalidade das normas internas relativas a matérias conexas com as que se apreciam nos presentes autos fazem parte do núcleo duro do Estado de Direito, integrando o património jurídico comum europeu, a que a União também está vinculada*».

(75) A. MARTINS, *The principle of proportionality in the Portuguese tax law: a case of its application*, in *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2012, 10, 1473-1483.

5.3. Gli effetti sugli ordinamenti dell'Europa centrale: Ungheria, Polonia e Repubblica Ceca.

Una forte influenza della giurisprudenza europea è stata impressa sulla spinta al recepimento del principio di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte Costituzionale ungherese, con integrazione del concetto dipoi nella prassi giudiziaria quale metodo argomentativo e di giudizio. E difatti, come nelle esperienze giuridiche derivanti dalla tradizione sovietica (quali la Polonia e la Repubblica Ceca), negli ultimi anni si è sviluppata una tendenza opposta a quella portata avanti durante i precedenti regimi sovietici, in quanto i giudici hanno avuto cura di dare maggiore tutela alla libertà di impresa ed all'iniziativa economica. Per una rafforzamento del ruolo delle corti in aperta avversione ad un sistema formalista, la giurisprudenza si è orientata al frequente ricorso ai principi generali (essendo opinione comune che le leggi debbano essere interpretate alla luce della costituzione) e, fra questi, all'evocazione del principio di proporzionalità (76). Secondo questo metodo di valutazione i giudici hanno potuto introdurre un controllo anche sulle misure in materia economica che – pur essendo previste dalla legge per un fine legittimo – limitano eccessivamente l'iniziativa dei singoli. A questo riguardo, l'evocazione di detto criterio avviene in specie nei casi in cui un obbligo imposto ad impresa si riveli irragionevole; ciò che avviene proprio per assolvere all'esigenza di tutela degli imprenditori da oneri irragionevoli.

In tal modo si garantisce l'effettività dei principi, proprio perché il potere giudiziario fa luogo ad una costante applicazione in sede applicativa a tutela della libertà d'impresa. Alla garanzia di efficacia dei principi si accompagna un miglioramento in termini di flessibilità e l'"efficacia economica" del sistema giuridico. Tuttavia, se i giudici non applicano i principi generali del diritto (quale in specie quello di proporzionalità) nella risoluzione delle questioni giuridiche poste al loro vaglio, finisco per essere solo degli inutili segni tracciati su fogli bianchi.

(76) M. MATCZAK – M. BENCZE – Z. KÜHN, *EU Law and Judicial Strategies in the Czech Republic, Hungary and Poland*, in *Journal of Public Policy*, 30, 1, 2010, p. 84.

Nel nuovo sistema il mutamento del quadro istituzionale si è avvertito in specie con l'ingresso nell'Unione Europea di tali Paesi, per il cui tramite è accresciuta l'attenzione per le assunzioni fondamentali delle democrazie occidentali. Sicché in questa fase si è assistito ad una dicotomia fra atteggiamento formalistico ed un modello in cui si enfatizzano i principi generali.

Lo studio della giurisprudenza dei tribunali amministrativi ha evidenziato come in tutti gli Stati di cui trattasi (Polonia, Repubblica Ceca, Ungheria) i giudici abbiano avuto particolare cura di tutelare gli individui e le iniziative imprenditoriali contro le ingerenze delle autorità statuali secondo un doppio controllo basato sulla normativa interna e su quella europea. I parametri di giudizio in linea con la loro tradizione (ossia l'idea che il diritto equivalga al testo, come riferimento ad un sistema già preconfezionato dal legislatore) sono di carattere prettamente formalistico, quali derivanti dalla ricostruzione giuridica di impronta socialista; mentre l'impiego dei nuovi strumenti di derivazione dalle nuove costituzioni democratiche e dall'influenza del diritto europeo ha invece favorito la prevalenza di afflati anti-formalistici, quali improntati ad assicurare che il risultato esegetico sia conforme ai valori alla luce della ragionevolezza e della giustizia (se del caso superando anche il dato strettamente letterale in favore di una elaborazione continua del sistema ad opera di tutti i soggetti interessati nell'applicazione del diritto).

Tuttavia, se è dato intravedere un'apertura verso questo nuovo modello di argomentazione giuridica delle Corti, tuttavia è ancora prevalente il retaggio derivante dalla tradizione socialista, essendo molto spesso privilegiata l'adozione di criteri formalisti nella risoluzione dei casi difficili, piuttosto che rivolgersi all'applicazione di un diritto per principi. Ciò che discende probabilmente dalla circostanza che molti dei giudici ancora in servizio si sono formati in un periodo in cui operavano i regimi comunisti, secondo cui il giudice doveva essere mero tramite di un freddo testo risultante dalla legge. A ciò si accompagna una esigenza di "economia processuale" nella risoluzione di un'enorme mole di carichi pendenti e di dare soluzione conformi ai dati strettamente letterali per il timore di porsi in contrasto con l'opinione pubblica. Se ciò è vero, è pur vero che la rilevanza costituzionale dei diritti fondamentali

e il primato del diritto dell'UE sul diritto nazionale impongono un approccio non formalistico nell'amministrazione della giustizia, per ciò che tali ambiti sono retti da principi generali quali giustappunto la proporzionalità e/o il principio di non discriminazione (77).

Nondimeno negli ultimi anni e a partire dal 2012, si registra in Ungheria un intervento di riforma a livello costituzionale che sono state sottoposte a pesanti critiche, siccome attinenti all'introduzione di alcune fattispecie speciali in contrasto con la tutela di diritti fondamentali (78). Su tale aspetto la Commissione europea ha avviato una procedura di infrazione. Anche la Corte Europea dei diritti dell'uomo, in particolare con la sentenza *N.K.M.* (sulla quale si avrà una trattazione più diffusa nel prosieguo), è intervenuta proprio per censurare la violazione del principio di proporzionalità a fronte di un'imposizione fiscale gravante su alcuni contribuenti in misura pari addirittura al 98 % sui redditi percepiti. Un intervento fiscale siffatto è stato giudicato eccessivo rispetto al pacifico godimento del diritto di proprietà (79).

5.4. Resistenze al recepimento del principio in Regno Unito.

Nel Regno Unito, le Corti di *common law* hanno per lungo tempo preferito applicare un metodo argomentativo e di giudizio improntato al c.d. *Wednesbury test*, secondo cui l'intervento dell'Amministrazione è censurabile sol ove essa sia pervenuta a una soluzione talmente irragionevole che nessuna Autorità ragionevole avrebbe mai potuto giungervi (80). Ciò che si

(77) M. MATCZAK – M. BENCZE – Z. KÜHN, *EU Law and Judicial Strategies in the Czech Republic, Hungary and Poland*, in *Journal of Public Policy*, 30, 1, 2010, p. 97.

(78) N. CHRONOWSKI, M. VARJU, P. BÁRD, *Hungary: Constitutional (R)evolution or Regression?*, in *National Constitutions in European and Global Governance: Democracy, Rights, the Rule of Law* (a cura di ALBI A., BARDUTZKY S), Aia, 2019, p. 1440 ss.

(79) Corte EDU, 4 novembre 2013, n. 66529/11.

(80) A*ssociated Provincial Picture Houses Ltd v Wednesbury Corporation (1948) 1 KB 223; Council of Civil Service Unions v. Minister for the Civil Service [1985] AC 374, 410,* là dove Lord Greene affermò testualmente che «similarly, there may be something so absurd that no sensible person could ever dream that it lay within the power of the authority. Warrington LJ in short v Poole Corporation [1926] Ch 66 gave the example of the red haired teacher, dismissed because she had red hair. That is unreasonable in one sense. In another sense, it is taking into consideration extraneous matters. It is so unreasonable that it might almost be described as being done in bad faith; and, in fact, all these things run into one another». Cfr. T. ENDICOTT, *Administrative Law*, Oxford, 2011.

verifica nel caso in cui l'Autorità abbia assunto a circostanze rilevanti ai fini della valutazione elementi in realtà del tutto inconferenti oppure, viceversa, là dove si sia negata l'importanza di fatti in realtà rilevanti nella fattispecie concreta. Tanto nell'uno, quanto nell'altro caso, si evidenzia l'atteggiamento delle Corti di *common law* ad una particolare cura a non dar adito ad alcun sospetto circa l'ingerenza e/o sostituzione nella scelta riservata alla Pubblica Amministrazione. Si tratterebbe quindi di un'irragionevolezza tale da apparire quasi "in malafede". E difatti, là dove il Parlamento avesse riconosciuto ampia discrezionalità all'Amministrazione, i giudici rifiutavano di intervenire proprio attraverso un'interpretazione ampia e, segnatamente, con il concetto vago della irragionevolezza manifesta.

Sulla base di un siffatto *background* culturale, se ne ritrae giocoforza una difficile penetrazione di un principio che si risolve, in un certo qual senso, ad uno sconfinamento sul merito, essendo ciò (come più sopra rammentato) diretta derivazione delle questioni fattuali da trattarsi in sede di esame dei *test* di idoneità e necessità.

Una svolta decisiva sul punto si ebbe con l'influenza della Corte di Giustizia, ma, ancor di più, di quella della Corte EDU, per ciò che la giurisprudenza britannica fece un uso centellinato della proporzionalità e, comunque solo limitato a casi in cui v'era un obbligo il cui adempimento fosse disceso direttamente dalla normativa (o da una richiesta) dell'Unione Europea (81). Il recepimento della CEDU (ad opera dello Human *Rights Act 1998*) ha dato luogo ad un irreversibile processo di adesione delle corti britanniche ad un costante ricorso al principio di proporzionalità, che è stato oggetto di applicazione in numerose materie interessate da una deroga alla disciplina della ridetta Convenzione (82). Oltre anche all'isomorfismo giurisprudenziale deri-

(81) A. BAKER, *Proportionality under the UK Human Rights Act*, 2016. A. BRADY, *Proportionality and Deference under the UK Human Rights Act: An Institutionally Sensitive Approach*, Cambridge, 2012.

(82) In particolare trattasi dei casi relativi allo stato di emergenza, a conflitti tra i diritti della CEDU, al trattamento degli immigrati, all'uso di abbigliamento religioso e ai diritti dei genitori sugli embrioni congelati.

vante dalla compenetrazione giuridica proveniente dagli obblighi internazionali ai quali soggiaceva il Regno Unito (posto che tale Stato non è più membro dell'Unione Europea, ma, pur sempre e a tutt'oggi, è parte della Convenzione europea dei diritti dell'uomo), l'accettazione del metodo proporzionale si è avuta anche alla luce del contributo della dottrina (83).

Sicché, ad oggi, nell'ordinamento britannico, il principio è divenuto uno strumento di affermazione ad istanze morali, per ciò che consente di impedire l'annullamento dei diritti e delle libertà fondamentali nel loro contenuto essenziale, vietando che si possa porre in essere una restrizione alla sfera privata al di là di quanto non sia strettamente necessario. Tuttavia, nella prassi giurisprudenziale, il principio non è men vago di quello tradizionalmente riferito all'«*unreasonableness*», in quanto l'azione pubblica è stata censurata per essere stata manifestamente sproporzionata (84). A ciò però i giudici hanno riconosciuto a tale nuovo parametro il pregio di introdurre una struttura nel ragionamento su cui poggia l'apprezzamento dell'operato del decisore pubblico. A questo riguardo, nella sentenza *Kennedy*, Lord Mance ha avuto modo di rimarcare che ragionevolezza e proporzionalità sono due concetti che vengono in rilievo in termini di "peso e di equilibrio" dei beni in gioco, con una differente gradazione dell'intensità del principio alla luce della natura e del contesto in cui il decisore pubblico è chiamato ad operare. Ciò che impone una maggiore attenzione dei giudici proprio nel campo dei diritti fondamentali, piuttosto che in altri settori in cui tali esigenze si pongono in maniera meno pressante (85). Tali profili sono considerati come aspetti pregevoli da

(83) Cfr. J. JOWELL, *Proportionality in the United Kingdom*, in *Revue générale du droit*, in www.revuegeneraledudroit.eu, *Etudes et réflexions*, 2018; J. JOWELL – A. LESTER, *Beyond Wednesbury: Towards Standards of Substantive Judicial Review*, 1987, p. 368; J. JOWELL, *Proportionality and Unreasonableness: Neither Merger Nor Takeover*, in H. WILBERG – M. ELLIOTT, *The Scope and Intensity of Substantive Review*, 2015, p. 41.

(84) Si pensi al caso *Regina vs Secretary of State for Health, Ex p Eastside Cheese Co* [1999] 3 CMLR 123, paras 41-49. In quell'occasione Lord Bingham sostenne che « proportionality review may itself be limited in context to examining whether the exercise of a power involved some manifest error or a clear excess of the bounds of discretion» (par. 47).

(85) P. CHIRULLI, *L'evoluzione del controllo giurisdizionale sulla discrezionalità nel Regno Unito: dalla ragionevolezza alla proporzionalità?*, in *dir. proc. amm.*,1, 2019, pag. 71 ss.

valorizzare anche al di là dei ristretti ambiti concernenti la disciplina della CEDU e il diritto dell'Unione Europea (86).

§. 6. La diffusione a livello globale: Canada, Usa e WTO.

La migrazione del concetto di proporzionalità non si è limitata al continente europeo, ma ha trovato ospitalità presso altri ordinamenti giuridici non aventi un'influenza diretta da parte delle giurisdizioni di cui si è detto (*i.e.* Corte di giustizia e Corte EDU).

6.1. La prospettiva canadese.

Si rammenta, a tal proposito, l'adozione della proporzionalità in Canada con la sentenza *Oakes* (87) che ha contribuito ad una diffusione, dapprima, nei paesi del Commonwealth (quali il Sud Africa e Nuova Zalanda) e, dipoi, globale della dottrina fondata su tale ragionamento giuridico. Più nel dettaglio, in quell'occasione, la Corte Suprema canadese ha avuto modo di interpretare la *Charter of Rights and Freedoms* proprio secondo il prisma della proporzionalità e, quindi, in base ai suoi sotto-principi. L'accettazione di tale *modus operandi* discende dalla consapevolezza che, in una società libera e democratica, la limitazione di un diritto deve essere ragionevole e giustificabile. Tali connotati possono essere riscontrati sol ove l'obiettivo che deve essere raggiunto dalle misure restrittive di un diritto tutelato dalla Carta deve essere "sufficientemente importante" da giustificare il superamento di un diritto o libertà costituzionalmente protetti. Questo *standard* impone di distinguere fra gli scopi e, quindi, di negare tutela agli scopi che possono essere

(86) *Kennedy v Charity Commissioners* [2014] UKSC 20, [54], là dove leggesi che «the advantage of the terminology of proportionality is that it introduces an element of structure into the exercise, by directing attention to factors such as suitability or appropriateness, necessity and the balance or imbalance of benefits and disadvantages. There seems no reason why such factors should not be relevant in judicial review even outside the scope of Convention and EU law. Whatever the context, the court deploying them must be aware that they overlap potentially and that the intensity with which they are applied is heavily dependent on the context. In the context of fundamental rights, it is a truism that the scrutiny is likely to be more intense than where other interests are involved».

(87) *R. v. Oakes*, [1986] 1 S.C.R. 103.

banali o discordanti. Sicché, la finalità posta dal decisore pubblico deve avere come contraltare "preoccupazioni" della società tali da essere così pressanti e sostanziali in una società libera e democratica da poter essere qualificate come sufficientemente importanti.

In secondo luogo, la Corte canadese ritiene che alla stregua di quel parametro, dev'essere la parte che invoca la legittimità della limitazione a dover dimostrare che le misure sono ragionevoli e giustificati. L'assoluzione di tale onere probatorio deve passare attraverso un sindacato che consta tre componenti fondamentali:

1) anzitutto, le misure devono essere eque e non arbitrarie, attentamente progettate per raggiungere l'obiettivo in questione e razionalmente connesse a tale obiettivo;
2) in secondo luogo, i mezzi dovrebbero compromettere il diritto in questione il meno possibile;
3) da ultimo, si ritiene che vi debba essere proporzionalità tra gli effetti della misura limite e l'obiettivo, per ciò che più gravi sono gli effetti deleteri di una misura, più importante deve essere l'obiettivo (88).

Secondo questo schema di ragionamento, quindi, non pare che in relazione al test di necessità si debba dar luogo ad una vera e propria comparazione con misure alternative, ma il secondo passaggio del ragionamento che il decisore pubblico e, in sede di controllo, il giudice devono seguire attengono ad una minore intensità dell'incidenza dell'azione sul diritto fondamentale. Il che pare essere una variante rispetto al modello originario.

6.2. La diversa operatività negli Stati Uniti.

A differenza del successo mondiale conseguito dal ragionamento improntato alla proporzionalità, esso ha avuto delle difficoltà ad affermarsi in

(88) Al riguardo, vedasi la sentenza *de qua*, là dove leggesi che «this involves a form of proportionality test involving three important components. To begin, the measures must be fair and not arbitrary, carefully designed to achieve the objective in question and rationally connected to that objective. In addition, the means should impair the right in question as little as possible. Lastly, there must be a proportionality between the effects of the limiting measure and the objective -- the more severe the deleterious effects of a measure, the more important the objective must be».

seno alla giurisprudenza statunitense e, segnatamente, nel sistema costituzionale americano. E difatti, la Corte Suprema Americana – pur nei casi in cui menziona la proporzionalità nelle proprie pronunce – non si addentra nell'elaborazione del concetto oppure a porre l'attenzione su di esso, in quanto essa predilige di gran lunga fondare l'argomentazione e il ragionamento su concetti ritratti dalla gemmazione nell'ordinamento nazionale. A questo riguardo, infatti, è preferibile parlare di bilanciamento (89) piuttosto che di proporzionalità. È pur vero che fra i due metodi di ragionamento ricorrono alcune affinità. E difatti, in entrambi i giudizi v'è:

(*i*) un soggetto che si duole di aver subito una violazione del proprio diritto fondamentale ad opera di un intervento pubblico;

ii) nonché la parte pubblica deve affermare che la limitazione del primo trova ragione in una giustificazione.

Nel bilanciamento però non si ricorre ai test previsti per la proporzionalità, ma si procede a soppesare l'importanza degli interessi, dando luogo ad una comparazione che non poggia fra i fatti e circostanze poste a fondamento della scelta pubblica (accertamento che, secondo la proporzionalità, avviene seguendo i canoni dell'idoneità e della necessità). In questo senso, si è ritenuto che il richiamo all'attenzione degli interessi in gioco avvicini il bilanciamento alla proporzionalità in senso stretto, là dove il sindacato si fonda su una ponderazione degli interessi e dei valori in gioco ancorché ciò avvenga

(89) *Schneider v. New Jesey*, 308 U.S. 147, 1939. Per ulteriori approfondimenti sul tema del bilanciamento negli Stati Uniti vedasi T.A. ALEINIKOFF, *Constitutional Law in the Age of Balancing*, in *Yale Law Journal*, 96, 5, 1987, pp. 943-1005, il quale osservava il tentativo di strutturare il concetto di bilanciamento, pretendendo di dargli forma quasi "matematica". Ciò che nelle intenzione dei giudici statunitensi avrebbe dovuto conferito a quel ragionamento obiettività. Da ultimo, l'Autore affermava che «balancing was a liberating methodology at the outset. It took blinders off judges' eyes and let them openly take into account the connections between constitutional law and the real world. Preaching a pragmatic, realistic approach to constitutional law, it promised doctrine arrived at objectively and grounded in the facts of the society to which it applied. But balancing, whatever its merits as a way out of formalism, has itself become rigid and formulaic. It gives answers, but it fails to persuade».

nel prisma degli effetti della misura e cioè occorre valutare se al maggior sacrificio per il bene privato, ne abbia tratto un maggior beneficio l'interesse pubblico (90).

6.3. Applicazione della proporzionalità in attuazione del WTO.

L'adesione al ragionamento proporzionale ha fatto breccia anche nell'ambito delle organizzazioni internazionali in tema di commercio internazionale, quali sono il *World Trade Organization* (91) e l'*International Center for Settlement of Investment Dispute*.

E difatti, in tali alti consessi internazionali, il principio è stato ritenuto utile nella risoluzione delle controversie internazionali, in specie, in occasione di limitazioni ad opera di interventi normativi che incidono (negativamente) sul commercio internazionale (quali ad es. dazi doganali illegittimi).

A questo riguardo, occorre rammentare che, secondo il Trattato sul WTO, non è previsto alcun principio di proporzionalità. Tuttavia, nell'ambito delle istituzioni che presiedono alla corretta attuazione del Trattato si è sviluppata la tendenza a considerare la necessità delle misure restrittive del commercio internazionale (in particolare, rispetto a quelle indirette) (92). E difatti,

(90) M. COHEN-ELIYA – I. PORAT, *Proportionality and constitutional culture*, Cambridge University Press, 2013, pp. 16-23.

(91) Accordo di *Marrakech* del 15 aprile 1994, ratificato dall'Italia con L. 29 dicembre 1994, n. 747.

(92) M. ANDENAS, S. ZLEPTNIG, *Proportionality: WTO Law in Comparative Perspective*, in *Texas International Law Journal*, 42, 2007. Negli studi relative alla presente tematica v'è stato chi ha mostrato un certo scetticismo verso l'applicazione della proporzionalità e bilanciamento rispetto alla disciplina del WTO. Cfr. al riguardo, G. MARCEAU – J. TRACHTMAN, *The Technical Barriers to Trade Agreement, the Sanitary and Phytosanitary Measures Agreement, and the General Agreement on Tariffs and Trade: A Map of the World Trade Organization Law of Domestic Regulation of Goods*, in *Journal World Trade*, 36, 850-851, 2002, secondo cui «the idea of balancing tests in contexts where domestic regulation is subject to international scrutiny has been anathema to judicial restraint and national sovereignty […] There are two likely reasons. First, balancing tests seem to some to accord too much power to courts. However, it is not unusual for courts to be assigned the task of balancing, explicitly or implicitly, under specified circumstances […] Second, balancing tests seem to intervene too greatly in national regulatory autonomy». A favore dell'applicazione del principio si registra M. HILF, *Power, Rules and Principles—Which Orientation for WTO/GATT Law?*, in *Journal Int'l Economic and Law*, 2001, 111, 120, secondo cui «the principle of proportionality is one of the more basic principles underlying the multilateral trading system», aggiungendo altresì che «a sensitive balancing process, guided by the principle of proportionality […] is needed in which no rule or principle involved should be left

ancorché tale metodo di esame non sia espressamente contemplato nel testo, il WTO è pur sempre un trattato e, come tale, rientra a pieno titolo nel novero degli atti che devono essere interpretati alla stregua del diritto internazionale. Tuttavia, in sede arbitrale, le Commissioni hanno fatto richiamo al principio (sia pur con una declinazione del tutto peculiare) in molteplici occasioni per poter interpretare le disposizione del trattato (93).

In tale prospettiva, come è stato già osservato (94), le regole del WTO – nella trattazione delle misure protezionistiche – sono suscettibili di essere interpretate secondo la proporzionalità in uno con la ragionevolezza, onde risolvere gli eventuali conflitti fra interessi di diversi Stati. Secondo tale ricostruzione, la premessa sarebbe che l'introduzione (a livello multilaterale) del principio di non discriminazione implica l'individuazione di giustificazioni in relazione alle eventuali deroghe (dirette o indirette) predisposte a livello nazionale (cfr. art. III GATT e XVII GATS); ciò che dovrebbe avvenire secondo la verifica di una ragione rinvenientesi nella necessità della misura rispetto agli obiettivi fissati e la stessa non deve risulta arbitraria oppure ingiustificata tra Stati dove le medesime condizioni prevalgono; in tal senso, leggesi, del resto, anche l'art. XX del GATT, là dove si prevede «sempre che l'applicazione non sia fatta in maniera da essere un mezzo di discriminazione arbitraria, o ingiustificata, tra i Paesi che sono nelle medesime condizioni, né

to redundancy or inutility. The principle of proportionality should govern any process of interpretation and application of WTO law with a view to obtaining a due relation between the different interests at stake».

(93) Appellate Body Report, *United States – Definitive Safeguard Measures on Imports of Circular Welded Carbon Quality Line Pipe from Korea*, paras. 256-260, WT/DS202/AB/R, 15 febbraio 2002; Appellate Body Report, US – Cotton Yarn, WT/DS192/AB/R, 5 novembre 2001, par. 120. In tale ultima decisione – richiamando i principi generali di diritto internazionale – si è osservato che «it would be absurd if the breach of an international obligation were sanctioned by proportionate countermeasures, while, in the absence of such breach, a WTO Member would be subject to a disproportionate and, hence, "punitive", attribution of serious damage not wholly caused by its exports. In our view, such an exorbitant derogation from the principle of proportionality […] could be justified only if the drafters of the ATC [Agreement on Textiles and Clothing] had expressly provided for it, which is not the case».

(94) J.D. ROLIM, *Proportionality and fair taxation*, *Alphen aan den Rjin*, 2014, pp. 100 ss.

da essere un dissimulazione di restrizione del commercio internazionale, nessuna disposizione del presente accordo sarà interpretata come divieto a una Parte contraente qualsiasi di istituire o d'applicare delle misure» in particolari settori di interesse pubblico (95).

Sulla base della ridetta norma pattizia, le Commissioni arbitrali chiamate a decidere sulle violazione del Trattato hanno fatto ricorso alla proporzionalità nei ristretti limiti della necessità. A questo riguardo, si sottolinea come i *Panels* hanno considerato tale *step* in modo più stringente che in altri contesti (quali la CEDU), ritenendolo nel senso che nell'introduzione di una discriminazione la misura interna deve essere indispensabile (96). E difatti, l'art. XX è stato fatto oggetto di un'analisi fra mezzi e fini necessari, in particolare là dove si è resa un'interpretazione dei vincoli posti dalla norma ridetta alla limitazione del commercio internazionale, dovendo in specie analizzare la legittimità della misura nazionale se sia *necessaria* all'assolvimento di un interesse pubblico primario (salute, vita di persone ed animali, morale

(95) Trattasi più nel dettaglio delle misure necessarie alla tutela della morale pubblica; b. necessarie alla protezione della sanità e della vita delle persone e degli animali e alla conservazione dei vegetali; c. attenenti all'importazione o all'esportazione dell'oro o dell'argento; d. necessarie ad assicurare l'applicazione delle leggi e dei regolamenti che siano compatibili con le disposizioni dell'accordo, come, a cagione d'esempio, le leggi e i regolamenti che attengono all'applicazione delle misure doganali, all'esercizio di monopoli in conformità del numero 4 dell'articolo II, o dell'articolo XVII, alla protezione dei brevetti, marchi di fabbrica e diritti d'autore e di riproduzione e alle misure intese a impedire delle pratiche che possano trarre in errore; e. attenenti a merci fabbricate nelle prigioni; f. intese alla protezione di tesori artistici, storici, o archeologici, nazionali; g. attenenti alla conservazione di risorse naturali esauribili, qualora siano applicate insieme con delle restrizioni su la produzione o il consumo nazionali; h. prese nell'applicazione di obblighi contratti in virtù d'una convenzione intergovernativa su un prodotto primario, stipulata secondo i criteri comunicati alle Parti contraenti, né da queste disapprovati, oppure comunicata alle medesime, né da esse disapprovata; i. istituenti delle restrizioni sull'esportazione di materie prime, prodotte nell'interno del Paese e necessarie ad assicurare le quantità occorrenti a un'industria nazionale di trasformazione, durante gli intervalli in cui, in esecuzione di un disegno governativo di stabilizzazione, il prezzo nazionale di esse sia mantenuto inferiore a quello mondiale, sempre che tali restrizioni non cagionino un accrescimento delle esportazioni o della protezione accordata a siffatta industria nazionale, né siano contrarie alle disposizioni dell'accordo concernenti la non discriminazione; j. essenziali per l'acquisto o la ripartizione di prodotti che fossero localmente o generalmente scarsi; sempre che queste misure siano comportabili con il principio per il quale tutte le Parti contraenti hanno diritto a un'equa porzione dell'approvvigionamento internazionale e che le misure le quali siano incompatibili con le altre disposizioni dell'accordo vengano revocate come prima non abbiano più luogo le contingenze che le hanno cagionate.

(96) J.D. ROLIM, *Proportionality and fair taxation*, *Alphen aan den Rjin*, 2014, pp. 105. A questo riguardo vedasi, *Colombia – measures relating to the importation of textiles, apparel and footwear* (ARB-2016-1/31).

pubblica, retta applicazione di alcune leggi in tema di monopoli, *intellectual properties*), se sia *essenziale* per il reperimento di misure scarse, se sia *correlata* a particolari ambiti garantiti dal Trattato, se sia volta alla *protezione* di beni culturali nazionali, se sia diretta al *perseguimento di un obiettivo* derivante da un obbligo pattizio, se abbiano ad oggetto materie prime (97).

§. 7. L'adesione al principio nell'ambito del nostro ordinamento e l'applicazione nel diritto pubblico.

Nella nostra tradizione giuridica, una prima forma di gemmazione della proporzionalità si ebbe ancora prima del recepimento del concetto dalle Corti prussiane in virtù della meritoria opera di costruzione giuridica elaborata da Giandomenico Romagnosi nel 1814 (98). E difatti, questi aveva elaborato un metodo per la costruzione del diritto amministrativo, secondo cui i giudici potevano censurare l'abuso di discrezionalità da parte dell'Autorità alla stregua del principio del "minor mezzo", declinato nel senso che, nel conflitto fra

(97) Appellate Body Report and Panel Report, *United States - Standards For Reformulated And Conventional Gasoline*, WT/DS2/9, 20 maggio 1996. In particolare, si legge testualmente: «applying the basic principle of interpretation that the words of a treaty, like the *General Agreement*, are to be given their ordinary meaning, in their context and in the light of the treaty's object and purpose, the Appellate Body observes that the Panel Report failed to take adequate account of the words actually used by Article XX in its several paragraphs. In enumerating the various categories of governmental acts, laws or regulations which WTO Members may carry out or promulgate in pursuit of differing legitimate state policies or interests outside the realm of trade liberalization, Article XX uses different terms in respect of different categories: "necessary" - in paragraphs (a), (b) and (d); "essential" - in paragraph (j); "relating to" - in paragraphs (c), (e) and (g); "for the protection of" - in paragraph (f); "in pursuance of" - in paragraph (h); and "involving" - in paragraph (i). It does not seem reasonable to suppose that the WTO Members intended to require, in respect of each and every category, the same kind or degree of connection or relationship between the measure under appraisal and the state interest or policy sought to be promoted or realized». Per il riferimento al testo vedasi la nota n. 94.

(98) Cfr. G.D. ROMAGNOSI, *Principi fondamentali di diritto amministrativo onde tesserne le istituzioni*, Prato, 1814. Per il riconoscimento del ruolo di tale giurista nello studio *ante litterm* della proporzionalità, vedansi F. MERUSI, *Il diritto amministrativo di G.D. Romagnosi (1814) letto da F. Benvenuti*, in *Amministrare*, 1, 2015; A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998; D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998; U. FANTIGROSSI, *Sviluppi recenti del principio di proporzionalità nel diritto amministrativo italiano*, in *Liuc Papers*, 220, *Serie Impresa e Istituzioni*, 26, 2008; S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011; V. FANTI, *Dimensioni della proporzionalità. Profili ricostruttivi tra attività e processo amministrativo*, Torino, 2012.

l'interesse pubblico e quello privato, «*la regola direttrice dell'amministrazione in questo conflitto si è far prevalere la cosa pubblica alla privata col minimo possibile sacrificio della privata proprietà e libertà*» (99).

Tuttavia, per lungo tempo, tale costruzione non ebbe molto fortuna fino agli anni '90 del secolo scorso. Probabilmente l'oblio in cui cadde tale intuizione dipese dalla netta distinzione che venne operata fra legittimità e merito (insindacabile da parte dei giudici amministrativi in base alla legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E) e, quindi, fra ciò che – secondo la sistematica orlandiana – doveva il "diritto pubblico puro" e ciò che attiene ad aspetti politici.

Per lunghissimo tempo, l'unico strumento assimilabile all'elaborazione di Romagnosi poteva rinvenirsi esclusivamente nella ragionevolezza, quale parametro alla cui stregua poteva essere riconosciuto il vizio di eccesso di potere in sede di impugnazione degli atti amministrativi (100). Tuttavia, le difficoltà riscontrate nel delineare un contenuto o una struttura in questa forma di ragionamento giuridico rendeva il concetto applicato del tutto sfuggente e, come tale, del tutto insoddisfacente sul piano argomentativo.

Sicché a partire dagli anni '90, si fece largo la tendenza ad accompagnare la ragionevolezza alla proporzionalità proprio in fattispecie sintomatiche del vizio di eccesso di potere, quali l'incompletezza istruttoria, l'insufficienza e l'illogicità della motivazione in relazione alle acquisizioni dell'istruttoria (101). Ciò è avvenuto sulla spinta derivante della giurisprudenza della

(99) G.D. ROMAGNOSI, *Instituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 1814, ristampa ISAP per il XXV della fondazione, Milano, 1985; G.D. ROMAGNOSI, *Principi fondamentali di diritto amministrativo onde tesserne le istituzioni*, ult. op cit., là dove rimarcava l'importanza di tale concetto per ciò che «senza di questa regola limitatrice e regolatrice non si trova più punto d'appoggio, né confine onde arrestare l'arbitrario e fissare qualche regola alla pubblica amministrazione: nella stessa guisa, che rotto il principio dell' equità, ossia dell'eguaglianza dei diritti civili, nei quali in sostanza consiste la giustizia, convien cadere nell'estremo opposto del diritto del più forte, che è un assurdo in termini, vale a dire nel solo esercizio arbitrario della forza».

(100) D.U. GALETTA, *El principio de proporcionalidad en el Derecho Público italiano*, in *Cuadernos de Derecho Publico*, 1998/5, 299 ss.; IDEM, *Principio di proporzionalità* [dir. amm.], Treccani - Diritto on line, 2012.

(101) Fra i primi pronunciamenti di questo tenore si rammentano Cons. St., sez. V, 3.4.1990, n. 332; Cons. St., sez. V, 18.2.1992, n. 132; Cons. Stato Sez. VI, 12-02-1993, n. 159; TAR Lombardia, sez. III, 2.4.1997, n. 354; TAR Lombardia, sez. III, 16.4.1998, n. 752. Più nel dettaglio, con Cons. Stato Sez. V, 13-02-1998, n. 158, si è affermato che «è illegittimo l'annullamento d'ufficio di una concessione edilizia, intervenuto parecchi anni dopo il suo rilascio, qualora la p.a., oltre all'accertamento dell'illegittimità dell'atto da rimuovere, non

Corte di Giustizia non solo in relazione ai temi aventi ad oggetto attinenza con quel il diritto europeo.

Il processo di giuridicizzazione nel nostro ordinamento ha avuto la sua definitiva compiutezza con due momenti fondamentali.

Il primo si è avuto con il recepimento di tutti i principi generali del europeo nel cui novero rientra giustappunto il principio di proporzionalità (seppur con le caratteristiche surricordate). Ciò che è avvenuto nel 2005 con la novella dell'art. 1 della l. n. 241/1990 (102). In tal modo, il recepimento della proporzionalità è stata totale, posto che il principio – oltre alla funzione ausiliaria nell'attività ermeneutica avente ad oggetto la disciplina europea – è stato direttamente applicato nei giudizi concernenti atti amministrativi poggianti sulla normativa nazionale, divenendo uno dei principi generali del nostro ordinamento giuridico (103). Tant'è che, anche nel corso della gestione dell'emergenza COVID-19, il Governo ha fatto costante richiamo al principio

valuti l'esistenza d'un interesse pubblico autonomo, diverso dal mero ripristino della legalità violata e congruo, tale, cioè, da giustificare il particolare sacrificio imposto a colui che trae vantaggio dall'atto medesimo e da implicare la compensazione tra detto sacrificio e l'interesse alla rimozione di un assetto dato. Infatti, la ponderazione comparativa delle posizioni e degli interessi risponde al *principio generale di proporzionalità* dell'azione amministrativa o, se si vuole, del minimo mezzo, in virtù del quale la ricerca dell'intervento autoritativo che, a parità di risultato, incida nella misura minima possibile sugli interessi antagonisti, dev'essere tanto più approfondita, quanto più questi ultimi si sono consolidati, come si verifica progressivamente per il combinato effetto del decorso del tempo e dell'attuazione delle facoltà consentite dall'atto da rimuovere». Sull'argomento vedasi *amplius*, F. TRIMARCHI BANFI, *Canone di proporzione e test di proporzionalità nel diritto amministrativo*, in dir. proc. amm., 2, 2016, p. 361.

(102) Ciò è avvenuto attraverso l'inserimento dei principi dell'ordinamento comunitario ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. a), L. 11 febbraio 2005, n. 15.

(103) Tale riconoscimento è definitivamente avvenuto dal Cons. Stato Sez. V, 14 aprile 2006, n. 2087, là dove leggesi che «il principio di proporzionalità, di cui si fa applicazione, maggiormente, in materia di limitazione al diritto di proprietà, di attività di autotutela, di ordinanze di necessità ed urgenza, di irrogazione di sanzioni e, appunto, di tutela ambientale (cfr. Cons. Stato, Sez. IV, 22 marzo 2005, n. 1195), è *principio generale dell'ordinamento* ed implica che la pubblica amministrazione debba adottare la soluzione idonea ed adeguata, comportante il minor sacrificio possibile per gli interessi compresenti. Esso si risolve, in sostanza, nell'affermazione secondo cui le autorità comunitarie e nazionali non possono imporre, sia con atti normativi, sia con atti amministrativi, obblighi e restrizioni alle libertà del cittadino, tutelate dal diritto comunitario, in misura superiore, cioè sproporzionata, a quella strettamente necessaria nel pubblico interesse per il raggiungimento dello scopo che l'autorità è tenuta a realizzare, in modo che il provvedimento emanato sia idoneo, cioè adeguato all'obiettivo da perseguire, e necessario, nel senso che nessun altro strumento ugualmente efficace, ma meno negativamente incidente, sia disponibile (cfr. Cons. Stato, Sez. VI, 1 aprile 2000, n. 1885)».

di proporzionalità nell'attuazione delle scelte relative alla limitazione della libertà di circolazione dei singoli in ragione degli interessi supremi della vita e salute pubblica, realizzando in tal modo un bilanciamento già consentito dall'art. 16 Cost. (secondo cui la libertà di movimento può subire «le limitazioni che la legge stabilisce in via generale per motivi di sanitari o di sicurezza») (104).

Il secondo momento in cui v'è stato un aperto riconoscimento normativo è avvenuto ad opera dell'art. 1, comma 1, l. n. 27/2012, là dove il richiamo è risultato del tutto peculiare per ciò che la proporzionalità è passata da essere un criterio di valutazione della legittimità degli atti amministrativi (ai fini dell'accertamento del vizio dell'eccesso di potere) ad un canone onde stabilire addirittura la vigenza di norme aventi carattere restrittivo della libertà di impresa (per varie ragioni). E difatti, secondo la norma testé citata e in diretta attuazione dell'art. 41 Cost., si devono ritenere abrogate tutte le norme ostacolanti l'avvio di un'iniziativa economica (quali limiti numerici, autorizzazioni, licenze, nulla osta o preventivi atti di assenso) ove essi non siano giustificati da un interesse generale, costituzionalmente rilevante e compatibile con l'ordinamento comunitario nel rispetto del principio di proporzionalità, proprio perché tali misure sono ritenute "non adeguati" o "non proporzionati" alle ridette finalità pubbliche. A ciò aggiungasi che dette norme – pur risultando compatibili con tale principio – devono essere fatte oggetto di interpretazione ed applicazione «in senso tassativo, restrittivo e ragionevolmente proporzionato alle perseguite finalità di interesse pubblico generale,

(104) Vedasi, al riguardo, *L'informativa del Presidente del Consiglio, Giuseppe Conte, alla Camera dei Deputati in merito all'emergenza Covid-19*, là dove il Presidente del Consiglio ha rimarcato che «per la prima volta dalla fine del secondo conflitto mondiale, siamo stati costretti a limitare alcune libertà fondamentali garantite dalla Costituzione, in particolare la libertà di circolazione e soggiorno (articolo 16), la libertà di riunione (articolo 17) nelle sue varie forme, la libertà finanche di coltivare pratiche religiose. I princìpi ai quali ci siamo attenuti nella predisposizione delle misure contenitive del contagio sono stati quelli della massima precauzione, ma, contestualmente, anche della *adeguatezza* e della *proporzionalità dell'intervento rispetto all'obiettivo perseguito*», sottolineando altresì che i DPCM relativi all'emergenza «hanno consentito di graduare le misure, sovente specificamente circoscritte sul piano territoriale, in modo da renderle *proporzionate e adeguate* - sempre sulla base delle raccomandazioni del Comitato tecnico-scientifico - *rispetto all'obiettivo del contenimento del contagio* e della mitigazione del rischio epidemiologico».

alla stregua dei principi costituzionali per i quali l'iniziativa economica privata è libera». Gli unici limiti ammessi all'iniziativa economica possono essere:

– quelli «*necessari*» ad evitare un *vulnus* ad alcuni beni giuridici fondamentali (salute, ambiente, paesaggio, patrimonio artistico e culturale, sicurezza, libertà, dignità umana)
– oppure strumentali ad escludere «possibili *contrasti* con l'utilità sociale, con l'ordine pubblico, con il sistema tributario e con gli obblighi comunitari ed internazionali della Repubblica».

Orbene il testo dell'art. 1 cit. è certamente frutto di una tecnica legislativa del tutto deprecabile, essendo evidente una scarsa attenzione alla sintassi e alla sintesi. Ad ogni modo, al netto delle questioni "formali", è interessante il concetto che si pone dietro a quel coacervo inestricabile di segni (talvolta anche ripetitivi ed ultronei) riversati nella disposizione *de qua* (105). E difatti, la proporzionalità si trasforma da metro di giudizio dell'azione amministrativa (in cui si dà luogo ad un accertamento fattuale avente ad oggetto le circostanze nelle quali il decisore pubblico ha assunto la propria scelta alla stregua dell'idoneità e della necessità) a parametro di vigenza delle norme. Si passa, quindi, dall'esame della fattispecie concreta ad un livello più elevato e astratto (cioè all'efficacia o meno delle norme), in quanto si stabilisce un'abrogazione per incompatibilità espressa. Tale iniziativa legislativa nasconde in sé una duplice considerazione da rilevare per la chiarezza delle idee.

(105) Ad onor del vero, la tecnica in discorso ha avuto seguito a livello europeo con la direttiva UE 2018/958 relativa a un test della proporzionalità prima dell'adozione di una nuova regolamentazione delle professioni (attualmente in corso di recepimento in Italia). In particolare, l'art. 7 della citata direttiva richiede che le disposizioni legislative, regolamentari o amministrative che limitano l'accesso alle professioni regolamentate, o il loro esercizio, che essi introducono, e le modifiche che essi apportano alle disposizioni esistenti, siano idonee a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vadano oltre quanto necessario per il raggiungimento di tale scopo. Ai fini di tale accertamento, vengono enucleati molteplici elementi significativi da considerare quali: la natura dei rischi connessi agli obiettivi di interesse pubblico perseguiti, l'insufficienza dell'attuale normativa nazionale rispetto agli scopi, la coerenza e la sistematicità della normativa nell'affrontare i rischi, l'impatto sulla libera circolazione delle persone e dei servizi all'interno dell'Unione, la possibilità di ricorrere a mezzi meno restrittivi per conseguire l'obiettivo di interesse pubblico, il risultato complessivo della normativa nella combinazione fra diverse disposizioni rilevanti.

La prima è che essa cela un principio nobilissimo secondo cui la libertà di iniziativa economica – quale primo motore per il progresso della nostra Nazione – non può trovare limitazione inidonee o inutili alla luce di una finalità di tutela di un bene giuridico pubblico.

Il secondo rilievo (negativo) è che il legislatore appare consapevole della ricorrenza di limiti inutili all'esercizio dell'attività economica, ma – pur a fronte di tale presa d'atto – non si incarica di eliminarli da sé per quella chiarezza delle idee (qui rievocata), demandando piuttosto all'interprete di assurgere a legislatore nel chiarire quali siano le norme abrogate dalla norma sulle liberalizzazioni. Ciò che rende l'art. 1 cit. una norma vuota o avente scarsa effettività, in quanto può essere altamente difficile (se non addirittura impossibile) ravvisare in una norma in materia economica un qualche interesse pubblico sia pure mediato o indirettamente implicato. Avrebbe dovuto essere il legislatore a dover dar luogo ad una composizione degli interessi in giuoco, ove avesse ritenuto che in alcune fattispecie i limiti amministrativi allo svolgimento dell'attività economica possono essere ritenuti meno importanti rispetto a quelli del privato, proprio perché se una norma esiste in materia non è dato negare in assoluto il soddisfacimento di un qualche (seppur minimo) interesse pubblico. E ciò a meno che non si tratti di una misura totalmente irragionevole come una norma limitativa dell'attività economica in senso discriminatorio, nel qual caso però il parametro muterebbe per ciò che la norma non sarebbe abrogata, ma sarebbe contraria al principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost. A questo riguardo, si pensi che, oltre ad una certa resistenza da parte della giurisprudenza amministrativa a dichiarare abrogate le norme in discorso (106), anche nei rari casi i cui si è riconosciuta la sproporzione della limitazione, i giudici hanno a ben vedere evocato parametri

(106) In tal senso, Cons. Stato Sez. VI, sent., 5-04-2017, n. 1584 secondo cui «l'art. 1 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito nella L. 24 marzo 2012, n. 27 laddove, nel liberalizzare le attività, fa comunque salvi i limiti giustificati da un interesse generale, costituzionalmente rilevante, ritenuti *in apicibus* compatibili con l'ordinamento comunitario purché proporzionati alle finalità pubbliche perseguite». Nello stesso senso, Cons. Stato Sez. IV, sent., 07-11-2014, n. 5494; T.A.R. Veneto Venezia Sez. III Sent., 07-02-2017, n. 128, T.A.R. Lazio Roma Sez. II ter, 08-11-2019, n. 12874; T.A.R. Veneto Venezia Sez. III, 04-06-2018, n. 598; T.A.R. Veneto Venezia Sez. III sent., 06-11-2017, n. 982; T.A.R. Veneto Venezia Sez. III sent., 03-05-2017, n. 434; T.A.R. Veneto Venezia Sez. III sent., 03-04-2017, n. 331; T.A.R. Veneto Venezia Sez. III sent., 07-02-2017, n. 128. Con sentenza Cons. Stato Sez. III,

diversi, quale per esempio la difformità rispetto ad una disciplina europea (107). Ciò che rende evidente come tale norma – oltre ad esprimere un valore e cioè che la libertà del privato può trovare una restrizione sol ove essa sia utile ad un interesse generale – sembra avere un impatto maggiore come regola interpretativa nei casi dubbi, che una vera e propria norma abrogativa (108).

Rimanendo sulla rilevanza della proporzionalità a livello generale, non si può fare a meno di trattare il percorso seguito dalla Corte Costituzionale nel sindacato di legittimità costituzionale (109).

A tal proposito, si deve rammentare come, in seno alla giurisprudenza costituzionale, per molto tempo la proporzionalità è risultata molto spesso un concetto sottovalutato o, comunque, negletto sotto il profilo di una puntuale ricostruzione dogmatica tale da consentire l'individuazione di una struttura logica da seguire ove si adotti tale ragionamento rispetto alla sollevazione delle questioni di legittimità costituzionale.

E difatti, per molto tempo, la Corte Costituzionale ha richiamato la ragionevolezza e la proporzionalità quasi che si trattasse di un'endiadi priva di effettiva distinzione concettuale fra i due termini e in cui la seconda risulta un

sent., 11-10-2016, n. 4190, si è sostenuto addirittura che, nonostante l'art. 1 d.l. n. 1/2012 faccia riferimento all'abrogazione delle norme incompatibili alla luce della proporzionalità, il legislatore non avrebbe «inteso introdurre una disposizione abrogatrice dotata di efficacia precettiva immediata, trattandosi, invece, di disposizione meramente programmatica».

(107) V. T.A.R. Lombardia 10-10-2013, n. 2271. In quel caso, tuttavia, le previsioni del piano regolatore generale che limitino l'insediamento o l'ampliamento di attività di commercio al dettaglio, per ragioni di ordine economico, legate alla sufficienza e adeguatezza della rete distributiva, sono state ritenute incompatibili con i principi in materia di liberalizzazione del mercato dei servizi sanciti dalla direttiva 123/2006/CE e dalle disposizioni legislative vigenti in materia (in particolare, l'art. 31, d.l. n. 201/2011 e l'art. 1 d.l. n. 1/2012). Sicché, le limitazioni sono state ritenute inefficaci principalmente sulla base di tali previsioni europee. Per un approfondimento del tema, vedasi A. TRAVI, *Attività commerciali e strumenti urbanistici: ovvero, "il diritto preso sul serio"*, in *Urbanistica e appalti*, 2014, 1, p. 97 ss.

(108) T.A.R. Lombardia Milano Sez. I sent., 16-01-2015, n. 149.

(109) V. sull'argomento M. CARTABIA, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Conferenza trilaterale delle Corte costituzionali italiana, portoghese e spagnola; *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, Atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 13-14 ottobre 1992, Milano, Giuffré, 1994; G. Scaccia, *Controllo di ragionevolezza delle leggi e applicazione della Costituzione*, in *Nova juris interpretatio*, Roma 2007, pp. 286-302; Id. *Gli strumenti della ragionevolezza nel giudizio*, Torino, 2000.

mero completamento "terminologico" (ma non contenutistico) della prima. A questo proposito, in una prima fase, la Corte ha avuto modo di chiarire che la proporzionalità fosse espressione della ragionevolezza (110), quasi a volerne ridurre l'importanza o, comunque, ad escluderne una vera e propria autonomia sul piano applicativo.

Ciò è dipeso probabilmente dal retroterra culturale in cui i giudici sono chiamati ad operare, atteso che essi hanno avuto molta attenzione a non invadere ambiti riservati al legislatore in materie delicate. Si pensi al caso della questione incentrata sulla proporzionalità della retribuzione ai sensi dell'art. 36 Cost., là dove il Giudice delle Leggi ha dato luogo ad un giusto arretramento a favore dell'indiscutibile ruolo del legislatore, trattandosi di una normativa di spesa in cui le circostanze di bilancio devono essere oggetto di una esaustiva ponderazione da parte del *policy maker* (111). Così come un altro arretramento si è avuto nel settore di politica criminale, là dove la Corte si è dichiarata estranea alla rimodulazione delle scelte punitive rese dal legislatore oppure alla determinazione quantificazioni sanzionatorie, avendo essa il compito di verificare che l'uso della discrezionalità legislativa in materia rispetti il limite della ragionevolezza e il principio di proporzionalità tra qualità e quantità della sanzione, da una parte, e offesa, dall'altra (112).

È anche vero che un'analisi sull'adeguatezza ed idoneità è stata compiuta dalla Corte nei giudizi di legittimità costituzionale. Ma, per lungo tempo, non si è avuto modo di dar luogo ad una compiuta ricostruzione del concetto e, comunque, tale metodo è stato ricondotto ad un'argomentazione

(110) Corte cost., sent. 01-06-1995, n. 220.

(111) Corte cost., 07-07-1986, n. 173, secondo cui i principi di proporzionalità e di adeguatezza di cui agli art. 36 e 38 Cost., riferibili anche al trattamento pensionistico, «non comportano necessaria ed integrale coincidenza tra pensione ed ultima retribuzione (né un costante adeguamento al mutevole potere di acquisto della moneta), sussistendo, bensì, per la loro graduale attuazione, una sfera di discrezionalità riservata al legislatore il quale, entro i confini della ragionevolezza, ha il potere di fissare discrezionalmente le misure ed i limiti delle prestazioni previdenziali anche in maniera differenziata per le diverse categorie, rapportandoli al momento storico ed economico concreto; e di determinarne l'ammontare sulla base di un contemperamento delle esigenze di tutti i lavoratori, che ne sono i beneficiari, e delle disponibilità finanziarie». Analogamente, Corte cost., 17-12-1985, n. 349.

(112) Corte cost., 25-07-1994, n. 341

rientrante nel principio di ragionevolezza (113), evitando pronunciamenti aventi contenuto dogmatico o definitivo in ordine alla struttura del ragionamento giuridico. Lo schema logico, anche in quei casi, viene solo tratteggiato per sommi capi e neppure in modo completo (in quanto ci si limita ad alcuni soltanto dei test in cui si articola tradizionalmente il parametro). Probabilmente, tale situazione si è perpetuata per molto tempo nella prospettiva di non imbrigliare, rispettivamente e a seconda delle proprie sfere di competenza, il legislatore, nelle scelte a monte, e la Corte costituzionale stessa, in sede di controllo a valle.

Un vero e proprio cambio di prospettiva al riguardo si è avuto con la sentenza 11 febbraio 2015, n. 10, (*Pres. Criscuolo – Rel. Cartabia*), attraverso cui il controllo della Corte Costituzionale è stato incentrato sul principio di proporzionalità, avente un contenuto e struttura autonoma rispetto alla ragionevolezza. Il che ha riguardato, nel dettaglio, la considerazione dei parametri razionali di controllo all'interno della normativa tributaria con alcuni aspetti innovativi che destano interesse per un ulteriore e più esaustivo approfondimento nel prosieguo della presente trattazione. Quivi se ne fa solo un breve

(113) V. Corte cost. 22 Dicembre 1988, n. 1130. In quell'occasione la Corte ritenne che «il giudizio di ragionevolezza, lungi dal comportare il ricorso a criteri di valutazione assoluti e astrattamente prefissati, si svolge attraverso ponderazioni relative alla proporzionalità dei mezzi prescelti dal legislatore nella sua insindacabile discrezionalità rispetto alle esigenze obiettive da soddisfare o alle finalità che intende perseguire, tenuto conto delle circostanze e delle limitazioni concretamente sussistenti». Sempre nella prospettiva di ritenere la proporzionalità come una componente della ragionevolezza v. anche Corte cost., 08-05-1995, n. 155, ove la Corte ha ribadito che i "motivi di interesse generale" necessari ai fini dell'espropriazione della proprietà privata impongono che (*i*) il provvedimento ablatorio non persegua un interesse meramente privato; (*ii*) esso deve mirare alla "soddisfazione di effettive esigenze rilevanti per la comunità" in funzione delle quali l'utilizzazione del bene trasferito sia concreta ed attuale e non già meramente ipotetica. Nella legge attributiva della potestà espropriativa – secondo la Corte – tale requisito «non tocca però la scelta discrezionale del legislatore (riservata alla valutazione politica e di merito del Parlamento) di perseguire proprio con lo strumento espropriativo obiettivi riconoscibili come "motivi di interesse generale" sempre che, *secondo un giudizio di ragionevolezza,* sia identificabile una *plausibile idoneità del mezzo al fine* ovvero *un'apprezzabile proporzionalità tra l'interesse generale e lo strumento prescelto con correlativo sacrificio del proprietario dell'immobile trasferito, compensato dall'indennizzo espropriativo*». Altre sentenza aventi ad oggetto il riferimento ad un criterio razionale di idoneità sent. 7 marzo 1964, n. 16; la sent. 17 ottobre 1985, n. 231; sentt. n. 368 del 1985, n.14 del 1987, n.446 del 1988, n.826 del 1988, n. 487 del 1989, n.330 del 1990, n.467 del 1991, nn.57 e 220 del 1995, n.264 del 1996, n.160 del 1997, n.34 del 1999; nn.190 e 234 del 2001, n. 185 del 2003, n.14 del 2004, n.7 del 2005 e n. 401 del 2007. Sul punto, M. CARTABIA, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità*, ult. op. cit.

accenno come segue. E difatti, con tale pronunciamento, la Corte costituzionale è parsa particolarmente attenta alla valutazione delle finalità dichiarate dalla legge tributaria. Una volta individuato l'obiettivo, si è ripercorso il contenuto normativo maggiormente rilevante ai fini dello studio dell'imposta di cui trattavasi. Considerate tutte le circostanze concrete, a detta della Corte, il mezzo seguito dal legislatore per dare seguito al proprio scopo risultava distorto e strabico, in quanto pur mirando ad un presupposto impositivo in realtà se colpiva un altro (ossia il reddito). L'intervento normativo, sotto il profilo dell'idoneità, non era suscettibile di conseguire l'obiettivo prefissato (tassare i sovraprofitti), né risultava necessario avendo altri strumenti per poter ottenere l'effetto desiderato. Infine la Corte Costituzionale ha dato luogo ad una "eccentrica" applicazione della proporzionalità *strictu senso*, per ciò che essa stessa ha dato luogo ad un bilanciamento fra gli interessi in gioco sulla base della stessa declaratoria di illegittimità costituzionale, escludendo l'efficacia di tale pronunciamento nel giudizio *a quo* e per tutto il periodo precedente. Detto in altri termini, anziché valutare una ponderazione fra gli interessi secondo quanto fatto dal legislatore, la Corte Costituzionale ha eseguito un bilanciamento sulla base degli (invero, solo immaginati) effetti economici di una declaratoria di illegittimità costituzionale avente efficacia *ex tunc* (e cioè sin dal momento di emanazione della legge istitutiva del tributo), negando sostanzialmente il diritto al rimborso del contribuente. Fermi i rilievi critici elevabili nei confronti di un sentenza di siffatto tenore, ad ogni modo, rimane in quella sede il pieno riconoscimento della proporzionalità nella sua dimensione trifasica nell'ambito del giudizio di legittimità costituzionale (e, segnatamente, nel controllo della normativa tributaria) (114).

In altre sentenze più recenti, invece, se ne fa un costante richiamo ritenendo che la proporzionalità sia un mezzo di cui ci si avvale nel giudizio di ragionevolezza sulle scelte legislative, essendo una componente di quest'ultima. E invero, con tali pronunciamenti si è ribadito che la proporzionalità

(114) Per un primo commento a tale sentenza v. R. BIN, *Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi*, in *forumcostituzionale.it* del 27 aprile 2015, § 4, il quale critica in specie la possibilità di intervento della Corte costituzionale sull'efficacia temporale delle proprie sentenze.

«richiede di valutare se la norma oggetto di scrutinio, con la misura e le modalità di applicazione stabilite, sia necessaria e idonea al conseguimento di obiettivi legittimamente perseguiti, in quanto, tra più misure appropriate, prescriva quella meno restrittiva dei diritti a confronto e stabilisca oneri non sproporzionati rispetto al perseguimento di detti obiettivi» (115).

Ciò posto pare che la Corte abbia accolto appieno il principio di proporzionalità. Tuttavia, in tali ultime sentenze, il canone riconosciuto appare manchevole dell'ultimo *step* argomentativo (ossia quello del bilanciamento o proporzionalità in senso stretto), in quanto non sembra che l'analisi si appunti sulla valutazione se dal maggior sacrificio di una libertà o diritto (soccombente o compressa) corrisponda effettivamente il maggior beneficio per un interesse generale (risultante meritevole di primaria considerazione). Il che fa pensare che il tema del bilanciamento – come applicato dalla sentenza n. 10/2015 – sia ormai da ritenersi superato alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Costituzionale.

(115) Corte cost., sent. 21 febbraio 2019, n. 20; sent. 13 gennaio 2014, n. 1; sent. 27 giugno 2018, n. 137; sent., 24 marzo 2016, n. 63 sent. 29 gennaio 2016, n. 10; sent. 22 dicembre 2015, n. 272; sent. 27 febbraio 2015, n. 23; sent. 10 giugno 2014, n. 162.

SEZIONE II
STRUMENTARIO IN CHIAVE CONCETTUALE.

SOMMARIO: 1. Diritto per principi, ragionevolezza e proporzionalità: istanza di realismo e di concretezza nel diritto post-moderno – 2. Diverse prospettive: cultura della autorità (USA) e cultura della giustificazione (Europa continentale); – 3. Componenti del metodo proporzionale: – 3.1. Legittimità dello scopo e del mezzo (*legitimes Ziel und Mittel*); – 3.2. Idoneità (*Geeingnetheit*); – 3.3 Necessità (*Erforderlichkeit*); – 3.4. Adeguatezza o proporzionalità in senso stretto (*Angemessenheit oder Verhältnismässigkeit in engeren Sinne*); – 4. Riflessioni conclusive: virtuosismi innescati dalla proporzionalità e profili di criticità.

§. 1. Diritto per principi, ragionevolezza e proporzionalità: istanza di realismo e di concretezza nel diritto post-moderno.

Nella precedente sezione, si è avuto modo di comprendere come il principio si sia diffuso nelle molteplici realtà ordinamentali a livello globale. In particolare, si è avuto modo di rimarcare come, in particolare, nell'esperienza tedesca, vi sia stata la tendenza a guardare ai diritti fondamentali quali elementi di adattamento dell'assetto legislativamente posto, individuando i controlimiti, dapprima, derivanti dal contenuto essenziale degli stessi e, dipoi, secondo un procedimento logico-argomentativo a gradini fondato sul principio di proporzionalità, cosicché la sfera giuridica del privato risultava suscettibile di restrizione sol ove la protezione di un interesse pubblico trovi un legittimo fondamento nel necessario perseguimento di un obiettivo fissato dal legislatore (in tal senso, vedasi in specie l'*Apotheke Urteil*).

Quest'ultimo passaggio pone in evidenza come il diritto non sia un qualcosa di preesistente, come si potrebbe immaginare secondo la tradizione formalista espressa in alcuni brocardi (quali *in claris non fit interpretatio* oppure *ubi lex dixit vuoluit, ubi lex tacuit noluit*) oppure nella necessità di avere un codice cui affidarsi in una pretesa completezza già data. Il diritto si pone in un'ottica progettuale in cui la struttura è un qualcosa cui gli operatori devono elaborare e rispetto alla quale il legislatore nel suo contributo all'edificazione di tale struttura non può non considerare l'esistenza di alcuni pilastri fondamentali, onde evitare che si possa realizzare uno scollamento fra la base

sociale e il contenuto prescrittivo delle norme. In questa continua opera progettuale, quindi, il principio di proporzionalità diventa un principio-valore, che poggia su un percorso logico della ragion pratica secondo cui occorre considerare l'azione (*πρᾶξις*) e raggiungere il proprio obiettivo consistente nell'azione giusta (*εὐπραξία*) (116).

In questo percorso progettuale è importante individuare il *quomodo* e cioè una regola razionale che la società sia in grado di condividere e di comprendere, ciò che – secondo alcuni – dovrebbe richiedere un cambiamento di prospettiva, spostando l'attenzione dalle fonti (i quali si attestano su una posizione rigida ed esecutiva dell'operatore giuridico) ai principi-valori (i quali, avendo una prospettiva di programmazione, sono suscettibili di fondare un'azione costruttiva del diritto) (117). Secondo una prospettiva dottrinale, razionalità e ragionevolezza esprimono l'«*essenza della giuridicità*» (118), per ciò che essi si atteggiano a quel nesso che avvince il *quomodo* (la regola attraverso cui si persegue un determinato obiettivo) e l'*exitus* (il risultato), dando luogo in una dimensione "pratica" alle istanze di giustizia sostanziale che il diritto deve perseguire; ciò che consente di fondare sulla ragione un diritto *post-moderno* in cui il contesto normativo risulta più duttile (rispetto ad una prospettiva tradizionale fondata sul formalismo), là dove l'operatore giuridico è chiamato a considerare molteplici indici, ritrarre il principio-valore ricavabile e, quindi, fornire una adeguata *giustificazione* rispetto alla fattispecie concreta da disciplinare (119).

Se ciò è del tutto condivisibile, tuttavia, occorre comprendere la forma di siffatta ragionevolezza e i limiti onde evitare un'indebita sostituzione di ruoli fra soggetti interessati dalla vicenda nomopoietica. Prima di rispondere

(116) N. LIPARI, *Per un diritto secondo ragione*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2018, 6, pp. 1427 ss. V. anche M. VOGLIOTTI, voce *Legalità*, in *Enc. dir.*, Annali, VI, Milano 2013, p. 397.

(117) N. LIPARI, *Per un diritto secondo ragione*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2018, 6, pp. 1427 ss.; M. VOGLIOTTI, voce *Legalità*, in *Enc. dir.*, ult. op. cit., p. 424.

(118) N. LIPARI, *Per un diritto secondo ragione*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2018, 6, pp. 1427 ss.; M. VOGLIOTTI, voce *Legalità*, in *Enc. dir.*, ult. op. cit., p. 424.

(119) N. LIPARI, *Diritto civile e ragione*, p. 48. cfr. C. PERELMAN, *Il campo dell'argomentazione: nuova retorica e scienze umane* (1971), Parma 1979, p. 150 ss.

a tale quesito, occorre però comprendere cosa si debba intendere per ragionevolezza. In primo luogo, è bene differenziarla anzitutto dalla razionalità.

E difatti, ciò che rende una scelta ragionevole è la consapevolezza di *limiti* e *circostanze* nel contesto in cui il decisore è chiamato ad operare (120); a ciò occorre altresì aggiungere anche la considerazione dei valori che devono orientare l'"azione buona" in quel dato ambito.

Se si accetta questa definizione di ragionevolezza, allora è chiaro come la proporzionalità viene in gioco in termini di definizione della rilevanza di quei limiti e circostanze da considerare, per ciò che essa implica un primo momento in cui si devono fissare i fatti, ossia quali sono i mezzi (assunti dal decisore) e gli obiettivi da raggiungere. Una volta eseguito tale accertamento, ricorre un'operazione mentale circa lo svolgimento dell'azione e cioè si deve apprezzare se i mezzi consentono di raggiungere i fini e se ricorrono altri mezzi meno invasivi o sacrificanti. A questo si aggiunge l'aspetto più problematico e cioè la dimensione valoriale in cui occorre verificare se al maggior sacrificio per uno degli interessi in gioco si accompagni il maggior beneficio di un interesse da preferire. Quest'ultimo profilo implica una valutazione del "peso" degli interessi in gioco secondo una ponderazione o bilanciamento.

È chiaro come un ragionamento di tal fatta sia ben più elevato rispetto ad un approccio fondato sulla mera razionalità (121). Quest'ultima, invero, attiene ad un dato formale e cioè quale coerenza fra proposizioni per cui un

(120) v. N. ABBAGNANO, *Dizionario di filosofia,* Torino, 1971, *voce «ragionevolezza»*, secondo cui «il termine ragionevole (come quello correlativo di ragionevolezza) implica una connotazione limitativa, la quale in primo luogo esclude l'infallibilità della ragione; ed in secondo luogo include la considerazione dei *limiti* e delle *circostanze* in cui la ragione si trova ad agire. Pertanto "esser ragionevole" significa, nella lingua corrente, rendersi conto delle circostanze e delle limitazioni che esse comportano con la rinuncia ad un atteggiamento, teoretico o pratico di assolutismo». Per un approfondimento sul tema della ragionevolezza v. J. LUTHER, *Ragionevolezza (delle leggi)*, in *Dig. It. Disc. Pubbl.*, XII, Torino 1997, pp. 353 ss.

(121) Circa il maggior grado di controllo derivante dal raffronto fra mezzi e fini, v. Corte cost., sent., 13-07-2016, n. 173, secondo cui la misura legislativa (nel caso di specie, trattavasi di contributo di solidarietà) «può ritenersi misura consentita al legislatore ove la stessa non ecceda i limiti entro i quali è necessariamente costretta in forza del combinato operare dei principi, appunto, di ragionevolezza, di affidamento e della tutela previdenziale (artt. 3 e 38 Cost.), il cui rispetto è oggetto di uno scrutinio "stretto" di costituzionalità, che impone un grado di ragionevolezza complessiva ben più elevato di quello che, di norma, è affidato alla mancanza di arbitrarietà».

dato non può essere vero e al tempo stesso essere ritenuto falso. Val quanto dire che la razionalità impone di rispettare il principio di non contraddizione fra *ratio legis* e tenore letterale (122). Ciò significa che si realizza una comparazione strutturata fra due norme cui si riferisce la relazione esistente alla stregua di un parametro che funge da termine di paragone (*tertium comparationis*) secondo il principio di eguaglianza, onde comprendere se esiste identità (o differenza) nel trattamento di fattispecie differenti (o equiparate) oggetto delle due norme e, ove tale accertamento dia un esito di differenza (o corrispondenza), occorre comprendere se l'antinomia trova una giustificazione specifica. Nel caso in cui a fronte di una discriminazione priva di spiegazione tra le due ipotesi e cioè sia quando v'è un'indebita equiparazione di fattispecie differenti, sia quando v'è differenziazione di fattispecie identiche. Questo è il ragionamento formale logico-deduttivo fondato sul confronto delle proposizioni concernenti la ricorrenza di identità-corrispondenza nel trattamento oppure di differenza-disparità nel trattamento; in caso di contraddizione di tali termini, tanto nell'uno, quanto nell'altro caso, occorre verificare la sussistenza di un motivo ragionevole per la discriminazione.

Se questa struttura va bene in un ragionamento di tipo formale, risulta chiara la superiorità concettuale di un metodo basato sulla ragionevolezza, ossia relativo ad un esame di non mera arbitrarietà e di contezza di fatti rilevanti, limiti e valori da considerare.

In questo quadro la proporzionalità – disponendo di un'analitica e uniforme impalcatura concettuale – attua un metodo secondo cui occorre apprezzare la decisione (*recte*: la misura) nella ricerca della giustificazione che ne è posta a fondamento e, per il suo tramite, si richiede di considerare i diritti incisi dall'intervento pubblico alla stregua di procedimento mentale rigorosamente analitico (123). E difatti, si chiede non solo di avere ben presente la

(122) Cfr. A. CERRI, *L'eguaglianza nella giurisprudenza della Corte costituzionale,* Milano, 1976, 117 ss. Più di recente sulla distinzione in esame, la Corte costituzionale ha ritenuto che si debba distinguere (*i*) il principio di razionalità, sia nel senso di razionalità formale, ovvero del principio logico di non contraddizione, (*ii*) dalla razionalità pratica, ovvero di ragionevolezza.

(123) A. BARAK, *Proportionality: Constitutional Rights and their limitations*, Cambridge, 2012, p. 466 ss., secondo cui «proportionality establishes a uniform analytical framework for any state action that may affect constitutional rights. Even if there is no judicial

topografia del conflitto (124) e, quindi, di dar luogo ad un ragionamento che poggia sulla ponderazione degli interessi in gioco, esplicitando tutte le proprietà rilevanti tra diritti fondamentali confliggenti. Si tratta anche di trovare il corretto inquadramento di fatti e limiti da accertare per poter eseguire la valutazione in termini di idoneità e di necessità. Ciò che risulta diretto proprio a conferire maggiore oggettività rispetto a un giudizio meramente valoriale (quale è quello relativo al bilanciamento) in cui il giudice in sede di controllo dà luogo ad una sorta di valutazione relativa ad una scala gerarchica di valori, così sostituendo il peso che egli attribuisce a quei valori rispetto a quelli risultanti dalla ponderazione svolta dal decisore pubblico. Invece, la tripartizione analitica del ragionamento proporzionale attribuisce a tale metodo connotati di maggiore aderenza ai fatti, agli autolimiti imposti allo stesso giudice (cioè è uno strumento ragionevole anche perché è in grado di palesare i propri stessi profili di criticità), nonché impone di tenere un ragionamento analitico, trasparente e avente una maggiore legittimazione sociale (anche in quegli ordinamenti in cui v'è una tradizionale sfiducia nei confronti dell'ordine giudiziario) (125).

Fermi questi indiscutibili pregi, nella teoria dei diritto fondamentali, la proporzionalità si atteggia quale norma di *ottimizzazione* dei principi. A questo riguardo, si rammenta che, secondo la dottrina costituzionale, in sede di applicazione delle norme-principio, i conflitti fra principi possono essere risolti secondo schemi assoluti (quindi, alla stregua di una gerarchia di valori) oppure alla stregua di quelle circostanze e dei limiti in relazione alla fattispe-

review or if this review is limited in nature, there is still a need for a rational justification of a limitation of a constitutional right. Proportionality ensures constitutional uniformity in the search for a justification for the limitation placed on a constitutional right».

(124) R. BIN, *Diritti e argomenti: il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992

(125) A. BARAK, *Proportionality: Constitutional Rights and their limitations*, Cambridge, 2012, p. 461, il quale riconosce tra i vantaggi della proporzionalità il fatto che «it allows the person conducting proportionality analyses to think analytically, not to skip over things which should be considered, and to consider them in their time and place».

cie concreta. È in tale ultimo ambito che trova ampio spazio la proporzionalità, onde trovare una graduazione dei diritti fondamentali e senza incorrere in una confusione di ruoli.

§. 2. Diverse prospettive: cultura dell'autorità (USA) e cultura della giustificazione (Europa continentale).

Sulla base del percorso seguito nella sezione precedente si è avuto modo di riscontrare il recepimento in numerosi ordinamenti giuridici. Si è visto i particolare come le diverse realtà hanno anche recepito il principio e con quale diversa intensità (con quale tipo di controllo) è stato applicato in base alla materia attinta dallo scrutinio giudiziale. Come in parte già accennato, le ragioni di tale successo sono molteplici (126).

In primo luogo, la proporzionalità consente di sdrammatizzare i conflitti fra interessi e valori esistenti nelle società pluraliste moderne, evitando di porre un giudizio definitivo in base ad una scala di valori. E difatti, l'attenzione per l'aspetto fattuale (mezzi, fini da perseguire in concreto, sacrifici e benefici) rende accettabile una valutazione fondata su un piano empirico, evitando una comparazione fra valori di difficile "misurazione" (127).

Inoltre, l'adozione di un metodo giuridico fondato su operazioni mentali comuni a giudici di diverse parti del mondo favorisce la diffusione del concetto di proporzionalità, proprio perché diventa una vera e propria *koinè* cui ricorrere nei consessi internazionali in cui i giudici devono trovare soluzioni su un terreno comune (si pensi ai casi della Corte di Giustizia oppure alla Corte EDU oppure alle istituzioni del WTO); ciò che rende la proporzionalità uno strumento da utilizzare al di là dei confini nazionali per alcuni e da importare per altri (128).

(126) Cfr. M. COHEN-ELIYA – I. PORAT, *Proportionality and constitutional culture*, Cambridge University Press, 2013, pp. 106.

(127) Cfr. D. BETTY, *The ultimate Rule of Law*, Oxford, 2004, p. 69; D. LUBAN, *Incommensurable values, rational choice, and moral absolute,* in *Cleveland State law review*, 1990, 65, p. 75.

(128) M. COHEN-ELIYA – I. PORAT, *Proportionality and constitutional culture*, Cambridge University Press, 2013, pp. 109.

Ma, al contempo, secondo taluni, si rivela anche il nuovo ruolo dei giudici in una nuova forma di costituzionalismo, in quanto questi individuano nella proporzionalità un meccanismo diretto a consolidare valori e poteri, ammantando il proprio interventismo attraverso l'aurea di legittimazione derivante dal ragionamento giuridico e analitico (129). Ad onore del vero, tale tesi non risulta del tutto insoddisfacente, in quanto – oltre ad essere manifestamente semplicistica – appare del tutto dimentica della circostanza che la proporzionalità non è frutto di una dottrina contrapposta al pubblico potere da parte della giurisprudenza, essendo un principio generalmente riconosciuto a monte anche dal legislatore, quale criterio per orientare la propria azione (130).

Al netto di tutte le surricordate ragioni della diffusione del principio, una di esse appare cogliere nel segno in una prospettiva più ampia. E difatti, la proporzionalità fa da contraltare ad un dato ineludibile nella società moderna e cioè che il decisore pubblico è tenuto a dare una giustificazione del proprio operato. E, in specie, nell'assolvimento di tale dovere, occorre che la giustificazione sia anche persuasiva alla stregua dei criteri della razionalità e della ragionevolezza. In questa prospettiva culturale si contrappongono due diverse realtà.

La prima riguarda la c.d. cultura dell'autorità, tipica del modello statunitense. Trattasi di un modello liberale in cui v'è un'autorità pubblica esercita un potere, siccome avente legittimazione ad agire nel perseguimento di un interesse pubblico sulla base di un atto del corpo rappresentativo. In questo contesto, nasce e si sviluppa la tendenza a delimitare la sfera di intervento pubblico alla luce di quella del privato, affinché si possa comprendere i limiti entro cui la seconda può essere legittimamente oggetto di restrizione dall'autorità. In tale ambito, è sufficiente che sia rispettato l'elemento formale

(129) In tal senso, R. BORK, *Coercing Virtues: The Worldwide Rule of Judges*, Washington, 2003; R. HIRSCHL, *Towards Juristocracy: The Origins and Consequences of the New Constitutionalism*, Cambridge, 2004.

(130) Così M. COHEN-ELIYA – I. PORAT, *Proportionality and constitutional culture*, Cambridge University Press, 2013, p. 111.

dell'autorizzazione da parte di un atto che consente l'intervento pubblico affinché possa ricorrere una condizione del tutto sufficiente. Nel momento in cui l'autorità – avendo ricevuto l'attribuzione del potere sulla base di un atto legislativo – può agire limitandosi a fornire delle giustificazioni minime. Si pensi a questo riguardo l'iniziale tendenza di alcune corti in cui si richiedeva al legislatore di escludere solo casi di manifesta irragionevolezza o arbitrarietà della misura. Tale stato di cose è dovuto anche alla rigida divisione dei poteri in cui il sindacato giudiziale si limita a verificare il rispetto delle sfere di intervento fra autorità: e invero, i giudici hanno un atteggiamento particolarmente deferente rispetto all'autorità amministrativa, ove si tratti di questioni di merito e, come tali, attinenti a scelte di carattere politico, potendosi quindi riconoscere ambiti in cui l'esercizio del potere risulta immune (131). Sicché, in sede di scrutinio di legittimità costituzionale, v'è una particolare attenzione per il testo della carta fondamentale, potendo i giudici intervenire solo alla stregua di un'invasione di sfere di operatività costituzionalmente riconosciute. Ciò accade per esempio in caso di interferenza dell'azione pubblica con la libertà di espressione: in un'ipotesi del genere, la Corte Suprema americana, piuttosto che dar luogo ad un vero e proprio bilanciamento, valuta se una determinata azione ricada o meno entro lo spettro di azione autorizzato dalla Carta fondamentale. Tuttavia, la Corte adotta una posizione "minimalista del bilanciamento" sol ove il testo costituzionale non lascia altra scelta, così permettendo il bilanciamento in presenza di diritti "aperti" (*open-ended*), qual è il diritto ad una libertà di parola (132). Ciò proprio perché, salvo i casi ridetti, il bilanciamento deve spettare al potere politico.

(131) Si pensi al caso *OneSimpleLoan v. US Sec ' y of Educ.*, 496 F.3d 197, 208 (2d Cir. 2007), in cui una corte federale aveva sollevato la questione in ordine ad una violazione del procedimento legislativo per non aver seguito il sistema bicamerale. In quell'occasione, a fronte dell'autorità del Congresso e del Presidente degli Stati Uniti, la Corte Suprema non è intervenuta, ancorché trattavasi di un atto importante quale il *Deficit Reduction Act* del 2005.

(132) Su tale dibattito nella giurisprudenza della Corte Americana, si può rammentare il dibattito fra il giudice Frankfurter (sostenitore di una concezione minimalista e deferente del bilanciamento) e il giudice Black (il quale aveva confutato la posizione del primo). Nella giurisprudenza americana vedansi *American Communications Ass'n v. Douds* , 339 US 382 (1950); *Dennis v. United States*, 341 US 494 (1951); *Barenblatt v. United States*, 360 US 109

Di tutt'altro tenore, invece, è l'impostazione fondata sulla cultura della giustificazione, qual è in particolare sviluppatasi in Germania e, dipoi, in Europa. Sul punto, a differenza del precedente approccio, l'autorità pubblica è tenuta a giustificare ogni specifica modalità di esercizio del potere, onde evitare che si possano verificare abusi oppure indebite strumentalizzazioni del potere per fini o con mezzi non consentiti. Ciò deriva, molto probabilmente e a differenza della differente esperienza statunitense, dalla circostanza che molti paesi europei (tra cui, giustappunto, la Germania) hanno conosciuto i risvolti negativi di regimi non democratici e, quindi, a livello giudiziale, si è sviluppata la tendenza a reagire con particolare attenzione all'esercizio dell'azione pubblica. L'intervento pubblico, quindi, deve essere ragionevole senza dar luogo a ingiustificate disparità di trattamento oppure a una disarticolazione del sistema in cui, individuati taluni obiettivi, le circostanze e i limiti dell'azione segnalano l'utilizzo di mezzi privi di sufficiente adeguatezza al risultato da conseguire oppure, essendo idoneo, sarebbe stato meglio adottare altra soluzione, siccome avente un minor impatto sugli interessi incisi dall'intervento pubblico. Se tale metodo dev'essere seguito, ne risulta giocoforza un vero e proprio «*diritto alla giustificazione*» (133) in termini di legittimazione dell'intervento pubblico (legislativo o amministrativo): e invero, la misura pubblica risulta ammissibile nei limiti in cui può risultare giustificabile fondatamente e cioè i soggetti gravati dall'onere imposto devono poter accettare la riduzione della propria sfera di libertà sotto il profilo della libertà e di eguaglianza. La proporzionalità assolve, quindi, "*funzione demistificatoria*" che ne segna l'enorme magnitudine nelle società post-moderne, potendo essere utile a trovare il senso degli interventi pubblici sulla sfera privata in

(1959); *Konigsberg v. State Bar*, 366 US 36 (1961); *Communist Party of the United States v. Subversive Activities Control Bd*, 367 US 1 (1961).

(133) Sul punto, M. KUMM, *The idea of Socratic contestation: the point of rights based proportionality review*, in *Law & Ethics of Human Rights*, 4, 2010, p. 114. Sul fondamento del principio di proporzionalità nella cultura della giustificazione, vedasi E. MUREINIK, *A bridge to where? Introducing the interim Bill og Rights*, in *South African Journal Human Rights*, 1994, 10, pp. 31-32. V. M. COHEN-ELIYA – I. PORAT, *Proportionality and constitutional culture*, Cambridge, 2013, p. 126.

base ad un procedimento analitico ed oggettivo in relazione alla fattispecie concreta.

È proprio in questo clima culturale che si afferma più facilmente l'applicazione del principio di proporzionalità. E difatti, la concezione dei diritti fondamentali in termini di principi (siccome integranti i valori costituzionalmente riconosciuti) implica un'istanza di ottimizzazione fra di essi potendosi affermare – secondo tale impostazione – che il principio di proporzionalità «*deriva logicamente dalla natura dei principi; può essere dedotto dagli stessi*» (134). Sicché, in caso di conflitto fra principi concorrenti (ovvero tra i diritti e gli interessi perseguiti dallo Stato), la questione dev'essere risolta in base ad una logica di "peso". Secondo questo schema, i diritti sono e non sono: per un verso, essi *sono* il presupposto per innescare il ragionamento giuridico fondato sul peso del valore e, quindi, sulla base del principio di proporzionalità; per altro verso, essi *non sono*, per ciò che, funzionando come principi ed avendo ampia portata, risultano manchevoli di un contenuto prescrittivo sufficientemente determinato rispetto alla "valenza morale" che si è soliti attribuire loro.

Sulla base di tali premesse è dato ripercorrere le componenti del principio di proporzionalità, onde comprenderne la rilevanza anche ai fini della successiva trattazione in relazione alle peculiarità applicative in sede tributaria.

§. 3. Componenti del metodo proporzionale.

Come già osservato, le varianti della formulazione del principio sono molteplici, potendosi distinguere una differente articolazione contenutistica a seconda dell'ordinamento in cui v'è stato il recepimento e, all'interno di ciascun sistema, v'è un mutamento di prospettiva in base alla materia e alla natura dei diritti che vengono in considerazione.

(134) R. ALEXY, *A Theory of Constitutional Rights*, 2002, p. 66. Tale tesi poggia sull'assunto fondamentale della distinzione fra le regole (le quali vengono applicati in assoluto e pongono questioni di validità) e i principi (attraverso cui operano i diritti fondamentali, essendo applicati in diversi gradi nei differenti ambiti).

Si pensi ad esempio la diversa portata nell'ordinamento europeo (secondo l'applicazione resa dalla Corte di Giustizia) oppure secondo la giurisprudenza della Corte EDU; oppure ancora al diverso impatto avuto nei vari sistemi giuridici e verificatosi alla luce dei formanti e crittotipi attinenti alle diverse sensibilità culturali. Tale profilo ha indotto a ravvisarne un'indeterminatezza di fondo a cagione della carattere proteiforme del principio, con tutte le difficoltà sul piano di ridefinizione dei termini da considerare nel ragionamento di cui trattasi (135).

Ciò non toglie che si possa/debba ragionare in termini ricostruttivi rispetto alla formulazione della proposizione nella quale si articola l'analisi fondata sul metodo proporzionale. Ciò, di seguito, si cercherà di individuare non già in una prospettiva descrittiva (siccome già oggetto di analisi nella precedente sezione), ma secondo una ricognizione di ciò che potrebbe essere il reale significato a livello concettuale del parametro di cui trattasi.

Secondo alcuni studiosi di origine tedesca (136), i termini di riferimento dell'analisi si racchiuderebbero in cinque momenti (legittimità dello scopo, legittimità del mezzo, idoneità, necessità, adeguatezza o proporzionalità in senso stretto) che ove si rivelino insoddisfacenti rispetto alle proprie premesse sono suscettibili di fondare un giudizio di invalidità avente ad oggetto gli atti amministrativi oppure il sindacato della legittimità costituzionale in relazione agli atti legislativi.

(135) Sul punto vedasi *amplius* A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalita' nel sistema dell'iva europea*, Ospedaletto, 2012, pp. 11, il quale rimarca il carattere polivalente e polimorfo della proporzionalità con le differenti graduazioni oscillanti da un minimo (basato sulla manifesta irragionevolezza) ad un massimo (relativo all'accertamento di elementi legittimanti la norma sotto molteplici ed esaustivi profili, quali quelli richiedenti un atteggiamento proattivo del giudice, quasi a sfiorare il merito). Tale diversa prospettiva si riflette nella divergenza fra il modello francese (minimo) e quello tedesco (massimo). Al riguardo, v. anche V.N. EMILIOU, *The principle of proportionality in European Law*, Londra, 1996.

(136) M. KLOEPFER, *Verfassungsrecht*, *Grundrecte*, II, Monaco, 2010, par. 51; P. KUNIG, Das *Verhältnismässigkeitsprinzip im deutschen öffentlichen Recht*, in P. KUNIG – MAKOTO NAGATA (a cura di), *Deutschland und Japan im rechtswissenschaftlichen Dialog*, Colonia, 2006, p. 169 ss. B. SCHLINK, *Proportionality*, in M. ROSENFELD – A. SAJÓ (a cura di), *The Oxford Handbook of Comparative Constitutional Law*, 2012, p. 718 ss.; M. HEINTZEN, *Il principio di proporzionalità*, Modena, 2015, p. 20.

Ma procediamo con ordine passando in rassegna i vari punti dell'analisi, corredandoli dell'eventuali critiche che sono suscettibili di sollevare.

3.1. Legittimità dello scopo e del mezzo (*legitimes Ziel und Mittel*).

Sul punto, un primo duplice passo che viene individuato dagli studiosi per procedere secondo il metodo della proporzionalità viene ravvisato nella legittimità dello scopo e del mezzo. Ancorché siano due aspetti scindibili nella loro declinazione concettuale, si ritiene opportuno trattarli quivi in un unico paragrafo per le questioni critiche elevabili avverso questa impostazione.

Ma più nel dettaglio, ciò che si vuole specificare con questi primi due *step* argomentativi è che la misura di intervento pubblico deve rispondere anzitutto ad un obiettivo ammesso dalla legge e, quindi, non deve porsi in contrasto con una norma di rango superiore secondo la gerarchia delle fonti (cioè nel caso dell'atto amministrativo, la violazione della legge, nel caso della legge, la violazione delle norme di rango costituzionale).

Analogamente, una tale verifica deve essere svolta in relazione al mezzo adottato, avendo cura di analizzare la conformità dello stesso alla normativa vigente a prescindere dal nesso che potrebbe essere ritratto rispetto allo scopo identificato/identificabile secondo la norma istitutiva della misura pubblica.

Su entrambi i profili anzidetti, sorgono dei dubbi circa il modo di procedere nel ragionamento.

E difatti, tali momenti di controllo si fondano su parametri del tutto diversi da quello della proporzionalità che non hanno nulla a che vedere con essi, per ciò che trattasi di strumenti di controllo della legittimità degli atti (o della legittimità costituzionale) della legge che vengono in rilievo a prescindere dal ragionamento fondato sull'articolazione finalistica del rapporto mezzi-fini. Può certamente dirsi che tali aspetti sono impliciti nell'applicazione del metodo della proporzionalità perché ne costituiscono un *prius* logico giuridico: è dato verificare l'idoneità e la necessità sol ove sia predicabile la legittimità dei mezzi e dei fini in base ai quali si ottiene il soddisfacimento

di un determinato interesse pubblico; ma è chiaro che, ove entrambi i termini della relazione non siano ammessi dall'ordinamento, va da sé che essi saranno illegittimi non già per violazione del principio di proporzionalità, bensì alla stregua della norma (di legge o costituzionale) violata. Detto in altri termini, è la "violazione di legge" che giustifica la declaratoria di illegittimità, non già la "violazione del principio".

Ferma tale considerazione, è comunque possibile considerare tali aspetti preliminari in un senso descrittivo e non già in senso prescrittivo. Vale a dire, più che come contenuto del principio di proporzionalità, si potrebbe ritenere che l'ordine individuato dalla dottrina tedesca potrebbe piuttosto valere come ordine mentale per analizzare le misure pubbliche in una prospettiva accademica di studio o nell'individuazione dei motivi di ricorso da far valere in giudizio nella prospettiva del ricorrente. E difatti, anzitutto si dovrebbe verificare se la limitazione della sfera giuridica del cittadino subisca una restrizione alla stregua di uno scopo o attraverso un mezzo non ammesso dalla legge o dalla Costituzione, nel qual caso il vizio denunciabile è relativo alla violazione della norma che viene in rilievo e quindi secondo un parametro diverso dalla proporzionalità. Tale diverso canone verrebbe, quindi, ad essere oggetto di applicazione proprio quando non ricorra altra violazione di legge denunciabile, essendo un principio che, come detto, attribuisce al potere giudiziario un potere importante di sindacare l'operato del decisore pubblico, avvicinandosi molto (seppur in modo oggettivo ed analitico) ad una valutazione sul merito e, quindi, sulla sfera tendenzialmente riservata alla discrezionalità dell'Amministrazione o del legislatore.

3.2. Idoneità (*Geeingnetheit*).

Il primo vero momento rilevante ai fini della proporzionalità risiede nell'individuazione di un nesso razionale fra il mezzo impiegato dall'atto (limitativo del diritto) e lo scopo individuato dal legislatore (o dall'Amministrazione) nella progettazione della normativa di cornice. Detto in altri termini, gli strumenti posti in essere devono risultare adeguati a realizzare o a promuovere la finalità prefissata in una prospettiva *ex ante*, per ciò che occorre

considerare i limiti e le circostanze esistenti al momento in cui fu assunta la decisione da parte del soggetto pubblico, onde comprendere se le forme di attuazione dello scopo risultino *ab origine* validamente preordinate al conseguimento dell'obiettivo (137). Tale giudizio prognostico mette in evidenza una relazione fra i due parametri di confronto in funzione strumentale, nel senso che la misura deve essere apprezzata anzitutto in una prospettiva teleologicamente orientata e nel complesso dei suoi elementi fondamentali. Sicché, in tale prospettiva occorre innanzitutto aver ben chiari quali siano gli elementi fondamentali di raffronto.

A questo riguardo, si richiede la corretta individuazione dello scopo ricavabile dalla disciplina in concreto. Tuttavia si ritiene che non si debba avere riguardo alla finalità politicamente perseguita, bensì di quella oggetivata nell'atto (legislativo o amministrativo) (138).

Tale oggettivazione avviene nell'analisi della proporzionalità della legge attraverso i canoni esegetici. In alcuni casi, tale operazione può risultare semplice. Si pensi al riguardo agli atti normativi dell'UE, là dove le proposte della Commissione sono corredato da una specifica sezione relativa proprio alle ragioni in ordine alla proporzionalità delle misure che impegnano gli Stati membri; oppure, sempre nell'ambito del diritto europeo, l'adozione dei "considerando" rende più agevole l'esplicitazione dello scopo che anima l'intervento. Diverso è il caso della legge nazionale, là dove invece lo scopo può

(137) In senso contrario, M. HEINTZEN, *Il principio di proporzionalità*, Modena, 2015, p. 27, il quale ritiene che la carente idoneità di un provvedimento si dimostra soprattutto a posteriori. Tuttavia, non è ben chiaro se l'Autore si riferisca a una mancanza di idoneità sopravvenuta rispetto allo *status quo ante*. Nel qual caso avrebbe senso considerare la situazione (fatti e limiti esistenti al momento della decisione) alla luce della sopravvenienza delle nuove circostanze. Ma al di là una ipotesi siffatta non pare affatto corretto porsi in una prospettiva *ex post*, specialmente là dove si accolga (come avvenuto nella presente ricerca) una definizione della ragionevolezza, quale consapevolezza di fatti e limiti in base ai valori esistenti in cui viene assunta una data decisione.

(138) A questo riguardo, sarebbe determinante lo scopo "vero" secondo R. WERNSMANN, *Wer bestimmt den Zweck einer grudrechtseinschänkenden Norm – BVerfG oder Gesetzgeber?*, in *NVwZ*, 2000, pp. 1360; in tal senso anche M. HEINTZEN, *Il principio di proporzionalità*, Modena, 2015, p. 20.

essere ritratto dal testo stesso (il che tuttavia non accade che raramente) oppure dall'interpretazione storica fondata sullo studio degli atti parlamentari dai quali è possibile conoscere lo spirito di una normativa.

Ove l'oggetto di analisi sia l'atto amministrativo, invece, occorre aver presente gli obiettivi indicati nella motivazione dell'atto.

Una volta eseguita tale operazione mentale (peraltro, di non poco momento, vista la necessità di indagare, in taluni casi, profili di non facile accessibilità) occorre che si considerare se, alla stregua dei limiti e delle circostanze esistenti al momento della scelta, gli strumenti impiegati erano sufficientemente pertinenti per incrementare le possibilità di conseguimento dell'obiettivo secondo una ragionevole probabilità (139).

È chiaro come l'aspetto relazionale basato sull'analisi dell'idoneità poggia essenzialmente su una concezione *strumentale* dell'azione umana che può essere (o meno) ragionevole fintantoché alla stregua della situazione di fatto esistente al tempo in cui la determinazione viene assunta può consentire di affermare che potuto essere ottenuto con le risorse impiegate in relazione a quella data finalità. Fermo tale considerazione, non si richiede che la misura abbia in concreto raggiunto il risultato avrebbe l'obiettivo a cui il mezzo era preposto, in quanto si tratterebbe di porsi in un'ottica *ex post* e, come tale, tale *modus opinandi* non avrebbe molto senso: e difatti, muterebbe l'oggetto da investigare passando da un esame che deve riguardare la ragionevolezza della scelta ad una valutazione a valle sui risultati. Il giudizio sulla connessione razionale avrà, quindi, esito negativo, allorquando i mezzi individuati dalla norma restrittiva della sfera giuridica del privato siano insuscettibili di promuovere lo scopo che avrebbe dovuto essere azionato nelle intenzioni del decisore pubblico.

Questa dimensione valutativa consta della risoluzione di una *quaestio iuris* e di una *quaestio facti*: la prima attiene all'interpretazione della legge (o

(139) In tale prospettiva leggesi A. BARAK, *Proportionality: Constitutional Rights and their limitations*, Cambridge, 2012, p. 305 ss., l'Autore in particolare richiama, in specie e fra l'altro, la giurisprudenza canadese e sudafricana che hanno censurato alcune presunzioni normativamente previste in tema di detenzione di quantitativi minimi di droga (ai fini dello spaccio) e in tema di possesso di armi.

della motivazione dell'atto amministrativo) onde individuarne i beni giuridici protetti e gli esatti fini perseguiti dall'intervento pubblico alla stregua delle norme pertinenti rispetto alla fattispecie in rilievo; la seconda concerne i fatti e i limiti della decisione assunta come posti nel momento storico di scelta di cui si il legislatore o l'Amministrazione sono fatti carico. Entrambi i passaggi sono importanti, ma l'esame della strumentalità risulta principalmente fondato su un piano che è tipico dell'accertamento fattuale.

In tal modo si è in grado di assolvere ad una razionalità strumentale secondo cui vi deve essere coerenza fra azione (la quale si spiega alla luce del fine) e l'atto (il quale si manifesta nel mezzo di attuazione). Ciò che consente di individuare una prima proposizione fondamentale da assumere a postulato e cioè che «*ove si intenda agire razionalmente, se si vuole F si deve volere M*» (in cui F sta per fine e M per mezzo) (140). Ove tale affermazione non sia rispettata il mezzo risulterà mal mirato rispetto allo scopo e, come tale, sproporzionato e concretamente irragionevole.

3.3. Necessità (*Erforderlichkeit*).

Il momento di analisi seguente alla valutazione di idoneità è quello relativo all'apprezzamento della necessità della misura da intendersi quale strumento più mite nella restrizione della sfera giuridica del privato per l'attuazione del fine pubblico. Vale a dire, coerentemente con la dottrina del "contenuto essenziale" dei diritti fondamentali (si pensi, in specie e fra l'altro, il principio ritratto dall'art. 19, par. 2 GG e dalla giurisprudenza della Corte EDU), fra tutti gli strumenti possibili il decisore pubblico deve poter aderire a quella scelta che dà luogo alla minore delle limitazione dei diritti umani. In senso speculare, è dato ritenere che il requisito in discorso è assolto sol ove, in base ai limiti e alle circostanze assunte al momento della decisione, non v'era alcuna alternativa che poteva ridurre il sacrificio a carico del privato, pur mantenendo la promozione della finalità pubblica alla stessa stregua della

(140) Per una ricostruzione in tal senso vedasi G. PAVLAKOS, *Between reason and strategy: some reflection on the normativity of proportionality*, in G. HUSCROFT – B.W. MILLER – G. WEBBER (a cura di) *Proportionality and the rule of law: rights, justification, reasoning*, New York, 2014, p. 90.

misura concretamente dipoi prescelta. Detto in altri termini, i mezzi risultano razionali se (e nella misura in cui) essi assolvono alla loro funzione (quale strutturalmente individuata secondo la normativa che ne reca il contenuto) attraverso la forma meno invasiva della sfera di libertà dell'individuo, riducendo quindi al minimo possibile l'intensità della limitazione dei diritti fondamentali (141).

Un giudizio di questo tipo, quindi, implica un duplice accertamento in fatto: anzitutto, occorre verificare se, in concreto e secondo una logica *ex ante*, era dato elaborare soluzioni alternative rispetto a quella adottata per ottenere il raggiungimento del medesimo fine individuato (sia sul piano qualitativo, che sul piano quantitativo). Si tratta, quindi, di porre in essere una rappresentazione ipotetica delle opzioni plausibili in quel dato contesto storico-fattuale. Ove tale indagine abbia esito positivo, allora si impone di introdurre un ragionamento "a gradini" per individuare quale possa essere la misura che provoca la minima riduzione della sfera giuridica individuale secondo la *logica del minore impatto*. Là dove vi sia coincidenza con l'intervento promosso in concreto, va da sé che l'azione pubblica si rivela necessitata in base ai fatti e ai limiti imposti dalla situazione in cui è stata assunta la decisione.

La gradualità richiesta dal sotto-principio in esame evoca quindi una razionalità fondata sull'ottimo paretiano. L'efficienza nel sistema si consegue sull'assunzione fondamentale che i fatti e i limiti in una data situazione devono essere apprezzati alla stregua del benessere procurabile agli individui. Nel ragionamento basato sulla necessità, l'applicazione dell'ottimo viene declinata nel senso di riconoscere la proporzionalità dell'azione pubblica in base al minor sacrificio cui i privati devono far fronte (142). Sicché, ferma l'idoneità del mezzo rispetto al fine (in quanto secondo tale obiettivo di valuta i

(141) V. A. BARAK, *Proportionality: Constitutional Rights and their limitations*, Cambridge, 2012, p. 320; nello stesso senso, N. EMILIOU, *The Principle of Proportionality in European Law: A Comparative Study*, Londra, 1996, pp. 30, 21.

(142) V. J. RIVERS, *Proportionality and variable intensity of review,* in *Cambridge Law Journal*, 2006, 65, 1, 174, p. 198: là dove si rimarca che «The test of necessity thus expresses the idea of efficiency or Pareto-optimality. A distribution is efficient or Pareto-optimal if no other distribution could make at least one person better off without making any one else worse off. Likewise an act is necessary if no alternative act could make the victim

due termini di riferimento presi come risultanti in concreto in base alla disciplina pertinente), nel caso della necessità si amplia lo spettro di analisi (con tutte le relative difficoltà) di ricostruire una scala di possibili soluzioni che avrebbero potuto dar luogo ad una graduata riduzione della sfera di libertà del singolo. Cioè nel primo sotto-principio si vuole un confronto sull'efficacia della misura in senso assoluto, proprio perché si deve valutare l'idoneità di quello specifico mezzo rispetto a quel dato e preciso fine; nel sotto-principio relativo alla necessità si tratta di apprezzare l'efficacia relativa, per ciò che la comparazione dei termini di riferimento non si limita a due dati, ma si articola in un ventaglio di ipotesi che può essere più o meno grande a seconda delle circostanze e delle possibilità di riduzione della limitazione ai diritti degli individui (143). Anche per tale ragione, l'analisi *de qua* però non deve entrare in contraddizione con il primo sotto-principio, nel senso che il mezzo adottato non può essere minimo rispetto alla limitazione del diritto che si avrebbe con altre misure, se si rivela privo dell'idoneità al raggiungimento dello scopo cui l'azione è orientata. Detto in altri termini, i due profili sono strettamente connessi ed entrambi richiedono una accertamento in fatto al fine di poter ritrarre il ventaglio delle soluzioni possibili cui il decisore pubblico avrebbe potuto far ricorso.

better off in terms of rights — enjoyment without reducing the level of realization of some other constitutional interest».

(143) Tale concetto è stato espressamente e da ultimo richiamato anche in seno al diritto europeo. E difatti, secondo le conclusioni dell'avvocato generale Henrik Saugmandsgaard Øe, nelle cause riunite C-203/15 e C-698/15 (in tema di sproporzionate limitazioni della *privacy*), si richiamava proprio il concetto dell'ottimo paretiano secondo quanto affermato da Rivers, per ciò che «185. Secondo giurisprudenza costante, una misura può essere considerata necessaria soltanto in assenza di qualsiasi altra misura che sia altrettanto adeguata pur essendo meno restrittiva (56). 186. Il requisito relativo al carattere adeguato si risolve nel valutare l'efficacia «assoluta» – indipendentemente da qualsiasi altra misura ipotizzabile – di un obbligo generale di conservazione di dati alla luce della lotta contro i reati gravi. Il requisito della necessità porta, dal canto suo, a valutare l'efficienza – o efficacia «relativa», vale a dire in confronto a qualsiasi altra misura ipotizzabile – di un tale obbligo (57)».

3.4. Adeguatezza o proporzionalità in senso stretto (*Angemessenheit oder Verhältnismässigkeit in engeren Sinne*).

La necessità deve essere vista in una prospettiva bilaterale e non solo unilaterale, cioè dal versante dell'individuo. E infatti, oltre al sacrificio del privato, non si può non tener conto anche della posizione dell'Autorità pubblica, là dove si possa verificare uno sforzo eccessivo privo di concreta efficienza. Tale dubbio circa la coerenza nel ragionamento in relazione a tutti gli interessi coinvolti introduce l'ultimo passaggio dell'analisi proporzionale, cioè quello poggiante sul bilanciamento.

Trattasi del passaggio più problematico, in quanto è il momento che più avvicina il giudice all'esame del merito. E difatti, si richiede che i risultati negativi per il singolo devono porsi in relazione logica con lo scopo perseguito, cosicché al maggior beneficio per l'interesse pubblico deve corrispondere il minor sacrificio per i diritti fondamentali degli individui.

Tale passaggio viene plasticamente identificato con la massima di Fleiner secondo cui "non si deve sparare agli uccellini con i cannoni" (144); oppure con una figura meno cruenta si può rappresentare l'idea in modo altrettanto efficace rimarcando che "non è possibile utilizzare una martello a vapore per rompere una nocciolina, se è sufficiente uno schiaccianoci" (145).

Si pone un problema di bilanciamento fra gli interessi in gioco. E difatti, oltre a dover essere razionalmente connessi in ragione dell'analisi di idoneità e di necessità, occorre che si tenga conto dei benefici ritratti dai mezzi impiegati nel perseguimento dell'obiettivo cui tende l'azione pubblica (per ciò che concerne il versante dell'interesse pubblico), soppesandoli con la lesione che subisce l'individuo.

Le immagini rappresentate dalla tradizione tedesca e dalla giurisprudenza di common law sono significative proprio in relazione a tale profilo: è

(144) Cfr. F. FLEINER, *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, Tubinga, 1928, p. 404, secondo cui «*Die polizie soll nicht mit Kanonen auf Spatzen schießen*».

(145) V. *R. v. Goldstein* [1983] 1 WLR 151, 155, là dove Lord Diplock pose un principio che ebbe grande seguito nel diritto amministrativo britannico secondo cui «*you must not use a steam hammer to crack a nut, if a nutcracker would do*». In relazione all'utilizzo di questa metafora, v. anche *amplius* G. WONG, *Towards the Nutcracker Principle: Reconsidering the Objections to Proportionality*, in *Public Law*, 2000, 92.

da chiedersi infatti come si potrebbe ritenere che possa non essere eccessivo lo sforzo impiegato attraverso un cannone o un martello a vapore se si deve colpire un uccellino o una nocciolina; in entrambi i casi, per un verso, si finirebbe per rendere vano lo sforzo e, per altro verso, verrebbe ad essere letteralmente disintegrato il bene contrapposto (si pensi all'effetto di un cannone su un passerotto oppure di un martello pneumatico su una nocciolina).

Detto in altri termini, il bilanciamento non è solo necessario in una logica di giustizia sostanziale rispetto all'interesse del privato, ma anche nell'interesse pubblico dello Stato (di cui il primo fa parte insieme agli altri consociati) alla luce del risultato pratico dell'azione pubblica. E difatti, se lo sforzo è eccessivo e comporta il totale annichilimento dei diritti dei singoli, è ben possibile che l'irrazionalità dell'azione si renda del tutto improduttiva sul piano degli effetti (*recte*: degli esiti) cui si ambiva al momento di individuazione degli obiettivi.

Proprio in considerazione di ciò che emerge alla luce del combinato fra la misura pubblica e la reazione sui diritti dei privati, va da sé che il sotto-principio della proporzionalità *strictu senso* si manifesta come un'analisi incentrata sui risultati. Questo giudizio di non facile risoluzione impone di dover soppesare i valori in gioco e verificare quanta parte dell'uno è giustificabile in relazione al maggior beneficio che può ritrarre l'altro.

Ciò significa che, pur a fronte di una misura atta a superare il vaglio poggiante sui sotto-principi sovraesposti (idoneità e necessità), l'intervento non è proporzionato se i sacrifici cagionati dalla lesione dei diritti fondamentali sono maggiori rispetto ai benefici ricavati nel perseguimento dell'interesse pubblico.

Tale verifica può avvenire sul piano dei risultati tenuto conto dei valori che vengono in rilievo, rendendo quindi indefinite le coordinate operative del giudizio. Il che ha offerto il destro a contestare anche la "scientificità" di tale procedimento mentale, essendo ritenuto da molti in dottrina come una sorta di mascheramento della surrettizia introduzione di una forma di interventismo

giudiziale, con la conseguente confusione dei ruoli secondo il tradizionale principio della separazione dei poteri (146).

Il bilanciamento posto in essere dalla Corte costituzionale è parzialmente differente rispetto a quella effettuata secondo il canone della proporzionalità. E difatti, secondo la giurisprudenza costituzionale, là dove il sindacato di legittimità costituzionale attenga ad un atto legislativo, si considera il momento conflittuale degli interessi contrapposti alla luce della ponderazione già compiuta dal legislatore secondo i principi costituzionali. Sicché, la Corte costituzionale valuta la composizione degli interessi contrapposti secondo il prisma di ciò che risulta in base alla normativa rilevante. Tale valutazione dovrebbe avvenire secondo un ordine gerarchico che impone di prendere una posizione rispetto ai valori sottesi ai principi costituzionali contrapposti (147). Tuttavia, oltre alla premessa relativa ai valori supremi della Repubblica (cioè al nocciolo duro del dettato costituzionale), la giurisprudenza costituzionale non ha dato un preciso ordine gerarchico a tali valori, né nel dettato costituzionale risulta esservi un ordine di preferenza. Accade quindi che sia la Corte costituzionale ad attribuirsi l'onere di individuare un minimo di protezione delle situazioni giuridiche soggettive, necessaria onde evitare l'elusione del chiaro precetto costituzionale (148). Quindi, secondo questo orientamento, oltre a doversi verificare un conflitto reale fra principi di pari rango

(146) A. VESPAZIANI, *Interpretazioni del bilanciamento dei diritti fondamentali*, Padova, 2002, pp. 74 ss.; G. SCACCIA, *Gli strumenti della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, pp. 264-291; A. CERVATI, *In tema di interpretazione della Costituzione, nuove tecniche argomentative e "bilanciamento" tra valori costituzionali (a proposito di alcune riflessioni della dottrina austriaca e tedesca)*, in *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale. Riferimenti comparatistici*, in *Atti del Seminario di Roma*, 13-14 ottobre 1992, Milano, 1992, pp. 55 ss.; D. SCHEFOLD, *Aspetti di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale tedesca*, ivi, 121 ss.

(147) Al riguardo, la Corte costituzionale ha avuto modo di rimarcare che «la Costituzione italiana contiene alcuni principi supremi che non possono essere sovvertiti o modificati nel loro contenuto essenziale neppure da leggi di revisione costituzionale o da altre leggi costituzionali», nel cui novero vi «sono tanto i principi che la stessa Costituzione esplicitamente prevede come limiti assoluti al potere di revisione costituzionale, quale la forma repubblicana (art. 139 cost.), quanto i principi che, pur non essendo espressamente menzionati fra quelli non assoggettabili al procedimento di revisione costituzionale, appartengono all'essenza dei valori supremi sui quali si fonda la Costituzione italiana» (C. cost. 29 dicembre 1988, n. 1146).

(148) A. MORRONE, *Bilanciamento (giustizia costituzionale)*, in *Enc. dir.*, *Annali*, Milano, 2008, II, 2, pp. 185-204.

costituzionale (altrimenti si tratterebbe di un conflitto meramente apparente), la Corte costituzionale esamina il bilanciamento posto in essere dal legislatore, valutando (*i*) se l'interesse costituzionale è limitato o posposto per rispondere alla stretta esigenza posta da un altro interesse di pari rango (profilo della necessità); (*ii*) se la disciplina esaminata – dando preferenza per uno degli interessi costituzionali in gioco – dia rilievo, del tutto bastevole, ad una forma di garanzia del diritto antagonista (profilo della sufficienza); (*iii*) se la limitazione/riduzione del raggio di operatività del diritto non sia così radicalmente abnorme da intaccarne il contenuto essenziale (profilo della proporzione) (149).

Nel caso della proporzionalità *stricto sensu* v'è sempre una considerazione dei valori in gioco (quali incorporati dai principi da ottimizzare), ma a differenza del bilanciamento tradizionale si ha cura, anzitutto, agli effetti dell'azione pubblica con un sindacato maggiormente incentrato su un'analisi costi/benefici, soppesando vantaggi e svantaggi in relazione agli interessi in gioco. Sembra quasi dar luogo ad un'argomentazione "conseguenzialista". Volendo usare la terminologia di Alexy si potrebbe dire che non si tratta solo di valutare l'intensità della restrizione di un principio (*recte*: di un diritto fondamentale) per la più ampia applicazione di un altro principio costituzionale, ma si devono apprezzare anche i risultati pratici del bilanciamento eseguito dal decisore pubblico. Ciò che deve accadere sotto il profilo dei vantaggi e degli svantaggi apportati dall'intervento pubblico. Attraverso questo processo di ottimizzazione dei principi costituzionali si realizza quella razionalità pratica che si fonda su regole aventi carattere empirico (in quanto – se così non fosse – le norme sarebbero imposte con violenza e il diritto sarebbe arbitrario in senso nietzschiano, con la conseguenza che il diritto rischierebbe di non

(149) Su tale tripartizione e sugli esempi ritratti dalla giurisprudenza costituzionale, vedasi *amplius* A. MORRONE, *Bilanciamento (giustizia costituzionale)*, in *Enc. dir.*, *Annali*, Milano, 2008, II, 2, pp. 185-204.

essere effettivo alla luce dei postulati della teoria istituzionale) e sulla composizione dei conflitti fra principi (come metodo ausiliare di risoluzione degli *hard cases*) (150).

Questo test costituirebbe, comunque e secondo alcuni, il momento "irrazionale" del ragionamento improntato alla proporzionalità, siccome sarebbe lo spunto per favorire un atteggiamento "decisionistico" delle Corti alla stregua di una formula destrutturata a cagione dei contorni incerti di cui consta (151). Se questa è un'obiezione che pone un problema riferibile al tema della separazione dei poteri, allora è dato rimarcare che la declinazione della proporzionalità in senso stretto – quale comparazione costi/benefici – poggia su una logica conseguenzialista e, come tale, riveste un approccio empirico, essendo rivolta ai risultati dell'atto (ossia della singola misura posta in essere dal legislatore) nel contesto più ampio dell'azione (cioè alla luce delle finalità da raggiungere o promuovere). Tenuto conto di ciò, l'attuale cultura della giustificazione nella quale si trovano gli operatori del diritto impone di avere riguardo anche alle conseguenze sul piano valoriale, per ciò che non si arrivi ad eccessi di razionalità che potrebbero condurre al disconoscimento della stessa umanità, dovendo qualsiasi ragionamento giuridico essere consapevole

(150) Per ulteriori approfondimenti sul collegamento fra la teoria dei diritti fondamentali di Alexy e la teoria istituzionale fondato sul "discorso pratico generale", v. L. DI CARLO, *Teoria istituzionale e ragionamento giuridico*, Torino, 2017, pp. 236-237.

(151) Una polemica in tal senso può essere rivolta contro qualsiasi forma di bilanciamento (sia quello della nostra tradizione costituzionale, che quello proprio della proporzionalità in senso stretto). Su tale critica la dottrina tedesca si è dimostrata molto sensibile ai pericoli posti a causa di una possibile confusione di ruoli, evidenziando come una formula di ragionamento siffatto produrrebbe risultati non giuridici, tenuto conto della funzione di controllo che dovrebbe assumere la Corte Costituzionale. Sul punto, C. SCHMITT, *Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924-1954. Materialien zu einer Verfassungslehre*, Leinen, 1958, pp. 76-77. Per un'ulteriore critica vedasi anche HABERMAS, *Fatti e norme. Contributi a una teoria discorsiva del diritto e della democrazia*, Milano, 1996, 308-310, là dove si ritiene che «non esistono criteri razionali» su cui poggia il bilanciamento per ciò che un siffatto ragionamento risulta «compiuto o in maniera arbitraria o in maniera irriflessa (cioè secondo standard e gerarchie convenzionali)», aggravando il «pericolo di avere sentenze irrazionali». Per un confronto fra le diverse posizioni di Habermas e Alexy sul tema in discorso, è dato approfondire su A. VESPAZIANI, *Interpretazioni del bilanciamento dei diritti fondamentali*, Padova, 2002, 93 ss.; G. BONGIOVANNI, *Principi come valori o come norme: interpretazione, bilanciamento e giurisdizione costituzionale in Alexy e Habermas*, in *Ars Interpretandi*, 2005, 10, pp. 177 ss.

della massima terenziana secondo cui *homo sum, humani nihil a me alienum puto* (152).

L'attenzione ai risultati impone di aver cura degli interessi in gioco che non possono risultare negletti da parte del decisore pubblico e i giudici sono chiamati ad assolvere il loro ruolo secondo canoni il più possibile oggettivi, operando il bilanciamento in considerazione del rapporto esistente fra la forma dell'intervento (*recte*: fra i mezzi e i fini) e i valori in gioco. In questo senso, l'adeguatezza della misura deve essere apprezzata in negativo, ponendo in essere un raffronto con la ponderazione già eseguita dal legislatore (o dell'Amministrazione).

Tuttavia, è anche vero che tale momento della proporzionalità in senso stretto è particolarmente difficile da porre in essere, là dove i rapporti fra i diversi soggetti interessati risulta particolarmente delicato per ragioni istituzionali. Si pensi, al riguardo, che la Corte di Giustizia non applica questo terzo profilo limitandosi all'applicazione dei sotto-principi della necessità e dell'idoneità. E del resto, il processo di giuridicizzazione del principio si è mosso proprio in questo senso: si pensi giustappunto all'art. 5 del TUE, là dove si richiama un giudizio di proporzionalità basato solo sull'idoneità e la necessità. Ciò è dovuto appunto ad un problema di composizione degli interessi dei soggetti istituzionali (ossia gli Stati membri e l'Unione Europea), in quanto il ruolo dei giudici europei non più spingersi nel metodo ad arrivare ad un sindacato così invasivo rispetto alle scelte operate dai soggetti istituzionali. E infatti, il rispetto della sovranità degli Stati e delle finalità per le quali l'Unione Europea è stata creata impongono di limitare lo spettro di indagine (fondato sulla proporzionalità) ai soli momenti maggiormente scientifici, oggettivi, analitici, trasparenti e razionali.

(152) Si pensi a questo riguardo all'esasperata evocazione di "strumenti scientifici" che hanno condotto alla perpetrazione dei peggiori crimini contro l'umanità.

§. 4. Riflessioni conclusive: virtuosismi innescati dalla proporzionalità e profili di criticità.

Il principio di proporzionalità offre un sindacato molto penetrante sulle scelte del decisore pubblico, avendo sotto questo profilo una magnitudine enorme rispetto a qualsiasi altra forma di ragionamento giuridico.

Ma occorre anche osservare il lato opposto della medaglia. E difatti, l'affermarsi della cultura della giustificazione impone anche al legislatore di dover spiegare quale sia la ponderazione su cui poggia una determinata scelta, pena il rischio di incorrere nella declaratoria di illegittimità costituzionale rispetto al proprio operato. Ciò che consente di perseguire un risultato utile nella prospettiva di razionalizzazione del processo legislativo. Attraverso questo "reagente naturale" si spera che si possa generare un circolo virtuoso in cui l'attenzione parlamentare verso la coerenza fra i mezzi e i fini, sul principio del "minor sacrificio" per i diritti degli individui e sulla comparazione fra i vantaggi e gli svantaggi possa consentire di arrivare a quel "buon legislatore" vagheggiato da Norberto Bobbio.

E difatti, secondo questa linea di pensiero (153), ciò che risulta vietato dalla giurisprudenza costituzionale risulta una regola di condotta per forgiare la figura del legislatore migliore. Si tratta di dare una rappresentazione generalizzata come nell'affresco del Lorenzetti sul "Buon Governo", là dove si riproduce, in specie e fra l'altro, uno specchio per offrire un'allegoria della *Prudenza*, da intendersi come capacità di rivolgersi al passato per ritrarne insegnamento, attitudine ad osservare le circostanze del presente e lungimiranza nel prevedere il futuro. È secondo lo specchio offerto dalla giurisprudenza costituzionale che può riflettersi il buon legislatore. A tale fine, si devono rispettare i seguenti precetti fondamentali:

1) la regola di Giustizia, secondo cui non è possibile dar luogo a trattamenti differenti a fronte di situazioni eguali, né realizzare trattamenti eguali di condizioni differenti;
2) la regola della coerenza, secondo cui due proposizioni poste dal legislatore non possono entrare in contraddizione;

(153) N. BOBBIO, *Il buon legislatore*, in *Lo stato*, 11, 2018, pp. 204 ss.

3) la regola della razionalità, in base alla quale occorre mettere in raffronto i mezzi predisposti rispetto alle finalità individuate a livello legislativo;
4) il divieto di ridondanza, secondo cui non vi può essere identità fra due norme, non potendosi dar luogo a ripetizioni prive di senso.

Prendendo a riferimento la razionalità di Bobbio nella dimensione mezzi-fini, essa deve essere integrata con i concetti del "minor sacrificio" e quello del confronto fra i vantaggi e gli svantaggi per potersi predicare la "razionalità proporzionale" della legge.

Se in tal modo è ragionevole immaginare un miglioramento della qualità legislativa, non si può fare a meno dei rischi che possono derivare dall'applicazione del principio di proporzionalità. E infatti, si è osservato in dottrina come l'applicazione di tale parametro potrebbe condurrebbe ad un rischio di svilimento o relativizzazione dei diritti fondamentali proprio in ragione dei limiti cui tale ragionamento potrebbe condurre (154). Tuttavia, la principale obiezione sollevata poggia su pronunciamenti della Corte EDU, là dove il collegio si è trincerato dietro la garanzia del margine di discrezionalità riservato al legislatore, riconoscendo la rilevanza generica della sussistenza di un "pubblico interesse" e, quindi, rimanendo negletti tutti gli altri diritti umani meritevoli di tutela (155).

A questo riguardo, non si può fare a meno di sottolineare come l'applicazione del principio di proporzionalità ha portato ad esiti paradossali anche nel nostro ordinamento e, segnatamente, nel sindacato di legittimità costituzionale della legislazione tributaria, allorquando – come si vedrà *amplius* nel prosieguo – la Corte costituzionale si è arrogata il diritto di manovrare l'efficacia della declaratoria di incostituzionalità al fine di sottrarre il buon diritto

(154) Sul punto vedansi, F. URBINA, *A Critique of Proportionality and Balancing*, Oxford, 2017; S. TSAKYRAKIS, *Proportionality: an assault on Human Rights*, 2009, in *Int'l J Const L*, 7, 3, 2009, pp. 468–493.

(155) In particolare, S. TSAKYRAKIS, *Proportionality: an assault on Human Rights*, ult. op. cit., si ha riguardo a due pronunciamenti della Corte EDU, *Otto-Preminger-Institut v. Austria* e *IA v. Turkey*, là dove si contestava la censura da parte dei Governi in relazione a opere (cinematografiche o letterarie) lesive del sentimento religioso della maggioranza della popolazione. In quei casi, la Corte avrebbe dato luogo ad un'applicazione larga della proporzionalità, collegandola ad un principio di "generosità definitoria" (*principle of definitional generosity*). E difatti, è stato sufficiente richiamare l'interesse pubblico, trincerandosi dietro il margine di discrezionalità da attribuire al legislatore

del contribuente ad ottenere il rimborso delle imposte indebitamente assolte a cagione della norma costituzionalmente illegittima (156).

Tuttavia, pare proprio che questi casi (che destino perplessità fra i giuristi) non siano delle vere e proprie disarmonie a livello razionale del principio di proporzionalità. A ben vedere e piuttosto, trattasi di una erronea o falsa applicazione del principio, per ciò che i giudici – in quelle peculiari occasioni – hanno scelto una condotta eccessivamente "deferente" rispetto al legislatore. Ciò è dovuto al fatto che le fattispecie interessate in materie particolarmente suscettibili di intaccare la sensibilità dei consociati (quali ad es., nel caso delle pronunce in materia CEDU, la tutela del sentimento religioso di una maggioranza) oppure una deferenza inusitata rispetto all'interesse erariale (come nel caso della sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale), tanto da dimenticare del tutto i diritti fondamentali dei singoli.

Del resto in senso opposto, il ragionamento proporzionale può condurre all'eccesso opposto mettendo a rischio il margine di scelta rimesso a chi ha una legittimazione democratica (ossia al legislatore). Problema questo che deve essere risolto in una prospettiva di auto-limitazione del giudice, seguendo pedissequamente gli *step* richiesti dal metodo e sulla scorta di un esaustivo *iter* logico-argomentativo fondato sugli accertamenti richiesti ai fini dell'idoneità, della necessità e dell'adeguatezza della misura (legislativa o amministrativa) sottoposta al vaglio giudiziale.

A questo riguardo, è innegabile che il metodo proporzionale abbia numerosi pregi (157), quali in specie e fra l'altro:

a) anzitutto, esso pone un'*analisi razionale e ragionevole* delle determinazioni assunte da parte del soggetto pubblico: razionale, in quanto impone di aver cura di assicurare coerenza fra premesse e conclusioni (ossia fra i fini e i mezzi adottati, fra i beni tutelati e i sacrifici cagionati agli interessi posposti); ragionevole, perché impone di aver chiari le circostanze e i li-

(156) Cfr. Corte cost.,sentenza 11 febbraio 2015, n. 10, sulla quale si avrà modo di compiere ulteriori e più ampi approfondimenti.

(157) D. BEATTY, *The ultimate rule of law*, Oxford, 2004, capitol V.

miti in cui la scelta è avvenuta, tenuto conto dei valori in gioco. Ciò ridonda a vantaggio della prevedibilità dei risultati giudiziali, essendo chiaro che, se si ha riguardo all'ordine delle operazioni mentali richieste dal metodo, è facile rinvenire anche l'esito del giudizio. In via di stretta correlazione al controllo giudiziale secondo quell'ordine, il controllo giudiziale (a valle) si riflette a monte, innescando un virtuosismo nel miglioramento della qualità della legislazione (in corrispondenza al sindacato di legittimità costituzionale) e dell'amministrazione (specularmente al controllo degli atti amministrativi);

b) in secondo luogo, consente di ricavare maggiore *trasparenza* nella gestione della *res publica*, in quanto il cittadino può valutare meglio quale sia il percorso seguito dal decisore pubblico nella tutela dell'interesse pubblico in considerazione anche degli interessi antagonisti. Ciò che avviene mediante la necessaria identificazione di fini, mezzi, principi/valori/interessi da parte di chi è tenuto a decidere;

c) inoltre, impone una maggiore *oggettività*: si tratta di un criterio che implica una minore ingerenza di considerazioni personali o soggettive nel giudizio rispetto ad altri metodi, proprio perché si richiede di aver riguardo a fatti (mezzi e fini) e ai limiti (ossia ai sacrifici imposti agli interessi in gioco) e non già ad una scala di valori cui accede il giudice (dovendosi ritenere che allo stato attuale, la Costituzione sia priva di alcuna gerarchia assiologica definitiva);

d) a tale ultimo aspetto si accompagna anche il carattere della *neutralità*, in quanto l'identificazione di un procedimento basato su fatti e limiti dell'azione tende ad evitare che possano venire in rilievo le considerazioni personali di colui che è chiamato a rendere il giudizio secondo proporzionalità. È pur vero che l'ultimo passaggio del procedimento logico impone di conferire rilevanza ai valori in gioco, soppesando sacrifici e benefici per gli interessi incisi dall'intervento pubblico. Ciò che potrebbe introdurre una scala di valori personale del giudice, ma del resto questo rischio risulta insito in qualsiasi giudizio umano, sulla scorta della massima fondamen-

tale nel presente trattazione secondo cui non esistono fatti ma solo interpretazioni. Tale assunto demistifica qualsiasi affermazione di verità assoluta da parte di chi pretende di offrire una riedizione di mitologie giuridiche secondo cui il giudice sarebbe *buche de la loi* (con tutti i brocardi latini posti a corredo di tale menzogna). Tuttavia, se un metodo si impone nell'attività di elaborazione del dato giuridico in un sistema che non è, ma si fa ogni giorno, la proporzionalità si rende apprezzabile rispetto ad altri nel rigore procedimentale dell'accertamento giuridico-fattuale richiesto.

Avendo chiari i vantaggi e gli svantaggi del ragionamento proporzionale, è dato ora scendere nel dettaglio nelle peculiarità applicative del principio nell'ambito del diritto tributario secondo l'ordine di trattazione individuato nella parte introduttiva.

CAPITOLO III

Il principio di proporzionalità nel sistema tributario

SOMMARIO: 1. Introduzione sullo *status quaestionis* e *research question*; – 2. Sulle distonie interpretative della giurisprudenza e sull'inesistenza del principio di polisistematicità del diritto tributario; – 3. La topografia della mediazione: interesse fiscale, il diritto al lavoro e all'impresa, la capacità contributiva e l'ottimizzazione dei principi. Il fondamento del principio di proporzionalità nel diritto tributario; – 4. Ruolo del principio di proporzionalità nel diritto tributario: limite e scopo del legislatore per la tutela del contenuto essenziale del diritto al lavoro e all'impresa.

§. 1. Introduzione sullo *status quaestionis* e *research question*.

Negli ultimi anni si è assistito ad un sempre crescente interesse da parte degli studiosi del diritto tributario verso l'impiego del principio di proporzionalità in diversi ambiti di tale settore e con diverse declinazioni a seconda della materia trattata.

Al riguardo, si è avuto un grande interesse verso tale forma di ragionamento sulla scia dello *spillover effect* discendente dal diritto europeo, là dove come rammentato *supra* il principio ha trovato applicazione rispetto agli ambiti delle competenze europee e nell'esame delle ragioni giustificative di forme di discriminazione nelle misure nazionali rispetto agli assetti previsti dalla disciplina europea (1). A questo riguardo e in una prima fase, si è avuto modo di indagare le implicazioni della proporzionalità in fattispecie aventi alcune forme di interferenza fra il diritto tributario nazionale e l'ordinamento europeo. Ciò che è avvenuto con studi aventi ad oggetto un'approfondita ricognizione e rielaborazione dei dati provenienti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, avendo particolare riguardo al ruolo della proporzionalità

(1) Su tale tema, vedasi, sull'origine germanica, sulla diffusione nell'ordinamento europeo e sulla portata del principio di proporzionalità, G. BIZIOLI, *Imposizione e Costituzione europea*, in *Riv. dir. trib.,* 2005, fasc. 3, pp. 250-251.

delle misure fiscali nazionali secondo il prisma delle libertà fondamentali previste in seno ai Trattati europei. In particolare, oltre ad evidenziare le implicazioni con le radici del concetto in chiave di giustizia distributiva (2), si è cercato di ricostruire la portata applicativa del principio rispetto ai temi più significativi per il rapporto del nostro ordinamento con quello europeo nell'apprezzamento dell'interesse fiscale (quale criterio giustificativo di misure apparentemente discriminatorie) oppure nella valutazione delle presunzioni esistenti nella disciplina tributaria nazionale (3). Sicché, l'attenzione è stata posta sul ruolo che esso ha in quel sistema alla luce della teoria delle fonti e delle possibili ripercussioni nella lettura del fenomeno tributario interno (4). A ciò aggiungasi altresì l'effetto nel nostro ordinamento in termini di maggiore efficienza nel nostro ordinamento in ordine alla tutela dei diritti

(2) In chiave ricostruttiva e con spessore culturale di primissimo rilievo, vedasi al riguardo G. FALSITTA, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 396, il quale, muovendo dalla filosofia ritraibile dalla produzione letteraria dantesca, rimarca che «il principio unitario della proporzionalità, caratteristico di ogni tipo di giustizia, nella giustizia distributiva si sdoppia in rapporto (proporzionale) tra *rex* e *rectum*, ossia tra governante e governato e in un ulteriore rapporto proporzionale, *inter rectos*, tra i governati. Il principio di proporzionalità come cardine dell'idea di *ius* e di giustizia, nei termini in cui lo propone Dante, permea il corso plurisecolare del pensiero giuridico. Nel secolo XIX è ripreso integralmente da Rudolf von Jhering. Il principio di proporzionalità è il criterio di giustizia applicato dalle Corti costituzionali di molti Paesi di Europa e dalla Corte di Giustizia della U.E. e della Corte Europea dei diritti dell'Uomo. Il concetto dantesco di giustizia è, dunque, vivo e forte; esso governa i verdetti dei più autorevoli tribunali d'Europa».

(3) Cfr. P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 5, 3, pp. 91-115; A. PURPURA*, Gli studi di settore tra compatibilità con la normativa comunitaria e l'introduzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale*, in *dir. prat. trib.*, 2019, 2, pp. 755-767, pt. 2.

(4) V. anzitutto rammentata la monumentale opera di A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'iva europea*, Pisa, 2012; IDEM, *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità: crisi del sistema o dell'armonizzazione?*, *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, 3, pp. 52 – 79. Cfr. anche, P. BORIA, *L'antisovrano*, Torino, 2004, p. 74 ss; A. MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 779; F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Riv. dir. Trib.*, 2010, 4, p. 430; P. PISTONE, *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Dir. pr. trib.*, 1998, fasc. 4, pagg. 581-622; F. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comunitari europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1, 2013; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in AA.VV., *Atti del Convegno di Studi: Aiuti di Stato nel Diritto Comunitario e misure fiscali*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2288.

del contribuente, giusta l'influenza del diritto europeo nella prospettiva dell'integrazione degli ordinamenti (5).

Più di recente, la dottrina ha indagato la prospettiva volta alla ricerca di spunti onde comprendere la portata del principio al fine di individuare la "giusta misura" del potere dell'Amministrazione finanziaria in sede di attuazione del tributo (6) e, segnatamente, nell'attività istruttoria e procedimentale. A questo proposito, ci si è interrogati su quali possano essere i limiti di scelta da parte dell'Amministrazione finanziaria circa la possibilità di adoperare un metodo di accertamento anziché un altro; oppure sulle modalità di scelta dello strumento istruttorio da impiegare nei controlli; oppure, ancora, sulla rilevanza del principio ai fini dell'apprezzamento da parte dell'Amministrazione finanziaria della situazione giuridico-fattuale in alcune fattispecie concrete, in particolare per ciò che concerne la materia dell'abuso del diritto (7) e del *transfer pricing* (8).

(5) Cfr. L. DEL FEDERICO*, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

(6) Cfr. G. GAFFURI, *Una possibile alternativa: proposte dottrinali di assestamenti normativi in materia tributaria*, in *Rass. Trib,*, 2019, 4, p. 791ss., secondo cui «l'ordinamento tributario deve, secondo criteri di proporzionalità e nel rispetto dei principi costituzionali, consentire sia la diffusione e il rafforzamento del benessere sociale, con misure appropriate, sia lo sviluppo dell'economia produttiva e la tutela degli operatori, mediante il tendenziale contenimento del peso fiscale complessivo». V. anche G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nell'evoluzione del diritto tributario*, Milano, 2017; E. BAGAROTTO, *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, Torino, 2014, pp. 48-51; J. D. ROLIM, *Proportionality and fair taxation*, in *Intertax*, 2015, 405 ss.; G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attivita` conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, in *dir. prat. trib.*, 2017, p. 1914; A. PERRONE, Vizi dell'azione amministrativa tributaria e loro rilevanza nel processo penale tributario, in *Rass. Trib.*, 2015, 6, p. 1441; G.E. DEGANI, *Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *dir. prat. trib. int.*, 2018, 4, p. 1074; G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015; M.V. SERRANÒ, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in *riv. trim. dir. trib.*, 2014, 4; G. CHIARIZIA, *La tutela del contribuente in caso di accessi, ispezioni e verifiche illegittime secondo le Sezioni Unite e secondo la Corte europea dei Diritti dell'Uomo: spunti di riflessione*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2017, 7, pp. 508-514; A. MARCHESELLI, *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità degli atti*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3, 2011, p. 521 ss.

(7) Cfr. A. ZALASINSKI, *Proportionality of anti-avoidance measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, in *Intertax*, 2007, p. 310 ss.

(8) V. R. FOSSATI – D. MAJORANA, *Transfer pricing e principio di proporzionalità: la Corte di Giustizia europea introduce un nuovo paradigma nelle transfer pricing rules?*, in "Bollettino Tributario", 30 ottobre 2019.

Un altro ambito di interesse attiene anche al ruolo della proporzionalità delle sanzioni sia per ciò che concerne la misura della risposta punitiva (9), sia per quanto attiene alle problematiche connesse al tema del doppio binario e al rischio di incorrere nella violazione del principio del *ne bis in idem* (10).

Tuttavia, come già annunciato nella parte introduttiva, tali aspetti concernenti la rilevanza del principio di proporzionalità nel diritto tributario ai fini del giudizio di esercizio dei poteri istruttori e delle sanzioni non verranno affrontati nella presente sede. Ciò – oltre che per l'ampia e più esaustiva trattazione avvenuta altrove – si avrà modo di concentrarci sulle più recenti novità intervenute nella giurisprudenza costituzionale per comprendere quale possa essere il contenuto prescrittivo in ambito tributario ad un livello più generale e relativo al sindacato delle scelte del legislatore tributario. Facendo tesoro delle ricostruzioni più recenti intervenute sugli argomenti di cui trattasi, si avrà riguardo agli ultimi pronunciamenti del Giudice delle Leggi onde comprendere quale sia il raggio applicativo del principio nell'ambito del vaglio di legittimità costituzionale delle leggi. A ciò aggiungasi un'attenzione verso l'esperienza giuridico-tributaria tedesca (dal quale – come ampiamente illustrato – proviene il metodo proporzionale) e alle più recenti novità normative, da considerare in termini di *case study* per un riscontro applicativo pratico rispetto alla ricostruzione teorica quivi proposta.

(9) V. S. ARMELLA, *Le sanzioni amministrative IVA devono rispettare il principio di proporzionalità*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2019, 1, pp. 50-54; S. PICCIOLI, *Profili penal-tributari della determinazione del reddito agli effetti del calcolo di proporzionalità tra mezzi ed impieghi in materia di confisca di beni sequestrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 1, 3, pp. 1-28; M. ALLENA, *Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie a poco più di un anno dalla riforma operata dal D.Lgs. n. 158/2015*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2017, 7, pp. 503-507.

(10) Cfr. M. VILLANI, *Doppio binario sanzionatorio e principio di "ne bis in idem": in attesa della decisione della Grande Sezione, le conclusioni dell'Avvocato generale M. Campos Sanchez-Bordona*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 2, pp. 79-126, 4; F. AMATUCCI, *Doppio binario e "connessione sufficiente" tra procedimento tributario e penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, fasc. 2, pp. 271-284.

§. 2. Sulle distonie interpretative della giurisprudenza e sull'inesistenza del principio di polisistematicità del diritto tributario.

Onde comprendere se (e in quale misura) la proporzionalità possa assurgere ad un principio generale del diritto tributario, occorre tuttavia premettere che una tale ricerca risulterebbe priva di senso ove si accedesse alla tesi avanzata, dapprima, dalla giurisprudenza costituzionale e, dipoi, dalla giurisprudenza di legittimità (11).

E difatti, secondo questa idea, sarebbe operante il principio della polisistematicità dell'ordinamento tributario, in quanto rispetto a tale insieme di norme afferiscono produzioni normative talora non coordinate e inquadrate in micro sistemi settoriali, tali da rendere particolarmente difficile l'individuazione di principi generali, applicabili al di fuori dello specifico settore nel quale sono inseriti. Ciò che giustificherebbe un diverso trattamento in tema di norme su versamenti e riscossione (12) e sulla proroga dei termini di decadenza e prescrizione (13).

La tesi è stata anche richiamata dalla giurisprudenza di legittimità per escludere l'estensione di canoni unici nell'apprezzamento della motivazione degli atti impositivi (14), di talché – pur riconoscendo la formale collocazione nello Statuto del contribuente di alcuni principi (per ciò che concerne la mo-

(11) La tesi risale al pronunciamento della Corte cost., 16 novembre 1993, n. 392 sul diverso termine di versamento previsto all'epoca per i versamenti IRPEF e IRPEG, là dove si ritenne di dover sottrarsi ad un serio esame in ragione della discrezionalità del legislatore nel prevedere distinzioni e per l'assenza di principi generali nella ricostruzione della disciplina comune alle differenti imposte.

(12) Cfr. Corte cost., sent. 16 novembre 1993, n. 392. Sempre in tema di delega all'istituto di credito ai fini IVA, vedasi Corte cost., sent. 12 settembre 1995, n. 430

(13) V. Corte cost., 23 luglio 2002, n. 375.

(14) Cfr. Cass. civ. Sez. V, sent. 17 novembre 2003, n. 17356. Al riguardo vedi anche Cass. civ. Sez. V, sent. 22 marzo 2006, n. 6365, là dove si è rimarcato che «la l. n. 241 del 1990, art. 3 enuncia un principio di ordine generale valido per ogni tipo di provvedimento amministrativo, e quindi anche per gli atti impositivi afferenti il singolo contribuente, essendo tuttavia da evidenziare che in materia tributaria, attesa la polisistematicità della relativa normativa, tale disciplina non rappresenta l'unico parametro di valutazione dell'esistenza e congruità della motivazione dell'atto impositivo, essendo necessario, in relazione a ciascuna imposta, l'idoneità della motivazione sia verificata secondo le regole dettate per il tributo cui l'atto afferisce». In senso analogo, Cass. civ. Sez. V, 15 ottobre 2007, n. 21532; Cass. civ. Sez. V, 20 dicembre 2006, n. 27219; Cass. civ. Sez. V, 20 dicembre 2006, n. 27218

tivazione, l'art. 7, comma 2 della l. n. 212/2000) – si dovrebbe giudicare l'esistenza e la congruità della motivazione del singolo atto impositivo secondo le regole dettate per il tributo cui l'atto stesso afferisce. Sicché, sol ove non sia dato intravedere delle «*regole "ad hoc"*» nelle pieghe della disciplina settoriale, può ritenersi consentita (e sufficiente) una verifica della motivazione del provvedimento amministrativo secondo i canoni di ordine generale di cui all'art. 3 della l. n. 241/1990. Tale principio viene richiamato anche nelle pronunce di legittimità più recenti (15).

Detto in altri termini, secondo la predetta tesi, si dovrebbe negare l'unità e la coerenza sotto l'ombrello di principi comuni, dovendosi riconoscere piuttosto l'esistenza di un *tourbillon* caleidoscopico di norme, sotto-gruppi, sotto-classi rispetto ai quali non sarebbe possibile distillare l'esistenza di principi risultanti da un comune denominatore ricavabile dal tessuto normativo. Tale idea sottintende un pensiero incentrato al formalismo più spinto e in una concezione *retrò* secondo cui solo l'esistenza di un codice può essere utile a identificare un sistema, siccome oggetto di formalizzazione giuridica e cristallizzazione in un testo di un dato.

Tale tesi, tuttavia, è fermamente da rigettare per la radicale assenza di basi scientifiche. Essa nasce senza una vera e propria ricognizione del concetto di principio, non essendovi alcuna enunciazione di esso nella disciplina, né potendo essere ricavabile dal tessuto normativo, che invece impone di dover procedere per ipotesi e, quindi, ritrarre per abduzione i principi sui quali si regge il sistema. Quest'ultimo non deve essere letto come un dato già esistente in un testo, ma come un qualcosa da elaborare e in continuo divenire.

È anche vero che la "polisistematicità" – richiamata in origine dalla Corte Costituzionale – era rivolta al riconoscimento non già di un vero e proprio principio, quanto piuttosto delle difficoltà nella ricostruzione in senso unitario a cagione dell'alluvionale atteggiamento del legislatore tributario a

(15) Nello stesso senso in materia di motivazione degli atti recanti pretese a titolo si imposta sulle successioni, vedasi Cass. civ. Sez. V, sent., 18 novembre 2011, n. 24267; Cass. civ. Sez. VI – 5, ord., 16 marzo 2015, n. 5190; Cass. civ. Sez. VI - 5, ord., 24 aprile 2015, n. 8323; Cass. civ. Sez. VI - 5, ord., 24 aprile 2015, n. 8324; Cass. civ. Sez. V, ord., 29 marzo 2017, n. 8095; Cass. civ. Sez. V, ord., 31 luglio 2019, n. 20620; Cass. civ. Sez. V, sent., 12 dicembre 2019, n. 32735; Cass. civ. Sez. VI - 5, ord., 10 gennaio 2020, n. 310

introdurre regole ed eccezioni a seconda dei diversi tributi. Tale convincimento può essere ritratto dalla circostanza che la giurisprudenza non utilizza un criterio di derivazione dello stesso principio dall'insieme di norme in ambito tributario (16). Sarebbe un'evidente distonia voler ritrarre un principio nel diritto tributario e allo stesso tempo negare l'esistenza di un sistema. Ma, a ben pensare, il termine utilizzato dalla giurisprudenza sembra più orientato a segnalare un fenomeno (particolarmente evidente nel diritto tributario) e cioè quello della complessità normativa (17).

Ma se la premessa è che il sistema "non è, ma deve essere scoperto", non si può negare nemmeno che la complessità debba essere risolta attraverso principi comuni che siano idonei a ritrovare l'unità e la coerenza nel sistema tributario.

Non pare essere un argomento decisivo (ancorché di indubbia rilevanza) per giungere ad una soluzione opposta a quella della polisistematicità, rilevare la circostanza che la Costituzione faccia per ben quattro volte evocazione del sistema tributario. E difatti, se ne sottolinea l'esistenza, per chiarire la rilevanza della progressività (art. 53 Cost.); per precisare la competenza legislativa esclusiva dello Stato (art. 117, comma 1, lett. e Cost.); per chiarire che la potestà legislativa concorrente attiene al coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (art. 117, comma 2 Cost.); per ribadire che anche l'istituzione di tributi propri da parte di enti territoriali deve seguire i

(16) Come sottolineato da G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, 2019, Torino, p. 13, il quale riconosce che «la Corte costituzionale ammette discipline differenziate tra diverse imposte […], introducendo un concetto di "polisistematicità" dell'ordinamento tributario senza tuttavia fornirne giustificazione (e dimostrazione) alcuna». Nello stesso senso, IDEM, *Ragionevolezza, proporzionalità e giudizio di legittimità costituzionale in materia tributaria* comparso, in *dir. proc. trib.*, p. 191. Per una posizione critica, su tale tema vedansi anche in dottrina L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 338; E. DE MITA, *La legalità tributaria*, Milano, 1993, 30 ss. e 101 ss.; IDEM, *Diritto tributario (giurisprudenza costituzionale)*, in *Enc. dir.*, Torino, 2010, p. 254.

(17) E del resto, trattasi di un elemento insopprimibile di ogni legge di bilancio o ogni decreto fiscale collegato la costante difficoltà e i dubbi nascenti dalla lettura (ancorché attenta e reiterata) dei testi. A questo riguardo, si ritiene che tale atteggiamento nella produzione delle leggi sia una causa di instabilità e debolezza del sistema e che esso derivi dalla necessità del nostro Paese di adeguarsi alla concorrenza (anche fiscale) di altri ordinamenti e agli impegni assunti a livello europeo (con il recepimento delle direttive o della giurisprudenza della Corte di Giustizia). Sul punto vedasi A. DI PIETRO, *Sistema tributario*, in *Enc. trecc. - Diritto on line*, 2016.

principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (art. 118, comma 6 Cost.).

Oltre a questo dato "formale", esistono ragioni più pregnanti per riconoscere i tratti essenziali e l'autonomia specifica della materia tributaria. Innanzitutto, si dovrebbe predicare l'esistenza di tanti sistemi in ragione di quante imposte risultano esistenti in un dato momento storico (18). Conclusione che risulta illogica se non si tiene conto del fenomeno cui è preordinato l'insieme di norme di cui trattasi e cioè assicurare il concorso di tutti alla spesa pubblica secondo capacità contributiva. È in tale contesto che si può rielaborare il sistema che, ancorché non esistente in un dato testuale simile ad un codice, può e deve essere ricercato attraverso l'eccedenza assiologica dei principi fondamentali operanti nel sistema.

Alla stregua di tali coordinate ermeneutiche è dato ricostruire le relazioni vicendevoli esistenti in un insieme di istituti, principi e norme (o meglio, nel sotto-insieme delle norme) tributarie preordinati alla composizione degli interessi meritevoli di tutela nello specifico rapporto fra lo Stato e il contribuente. Tale consapevolezza sembra essere stata valorizzata a partire dagli anni '50 del secolo scorso in concomitanza con l'affermazione del metodo giuridico nello studio del diritto tributario; più nel dettaglio, dovendosi rigettare qualsiasi richiamo ad ulteriori settori scientifici nella ricostruzione del fenomeno impositivo, si è così affermato l'assoggettamento del privato all'imposta, quale conformità di condotta ad un più ampio dovere di rispetto alla legge tributaria come manifestazione della sovranità dello Stato e da intendersi in senso formale (come la legge di bilancio) (19). Tale impostazione

(18) In termini, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Padova, 1997, 12, «si tratta [...] di teoria senza basi logiche, escogitata per evitare di considerare illegittime non poche norme che attestano l'incoerenza e la irragionevolezza di molte disposizioni fiscali». Nello stesso senso, M. BEGHIN, *Condono tributario e sospensione dei termini di accertamento: riflessioni sulla ratio giustificativa comune alle imposte dirette, all'Iva e alle imposte sui trasferimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2000, nota 9.

(19) Cfr. P. BORIA, *"Sistema tributario"* (*voce*), in *Dig. disc. priv.*, IV, Sez. Comm., Utet, Torino, 1997, là dove si rimarca come una svolta sotto il profilo dell'individuazione di un macrosistema tributaria e, quindi, il rafforzamento dei limiti al legislatore si è avuto a seguito della valorizzazione del metodo giuridico di importazione tedesca (ad opera di E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie,* Padova, 1932, p. 78 ss.).

può dirsi ormai superata alla stregua dei principi costituzionali in materia tributaria, in cui il contribuente, quale persona al centro del nuovo impianto costituzionale, risulta meritevole di tutela, pur dovendo assolvere un dovere solidaristico nei confronti dei consociati. Ciò che emerge in particolare da tale nuovo nesso valoriale e dalla gerarchia di valori contrapposta a quella dello Stato assoluto (là dove l'imposizione era dovuta in ragione del proprio *status* di suddito) o a quella dello Stato etico (in cui il cittadino era strumento per il perseguimento dei fini individuati dal pensiero unico).

È proprio sulla ricostruzione dei principi a livello costituzionale che è stato possibile individuare l'esistenza del profilo relazionale fra norme di rango superiore e quelle disciplinanti i tributi. In tal modo si è tentato di elaborare un *unicum* normativo sulla base di un giudizio di validità in termini di conformità/difformità al principio superiore. Il che ha consentito di valorizzare il ruolo dei principi fondamentali in una duplice prospettiva e segnatamente: da un lato e nella logica tradizionale, quale canone interpretativo ausiliario (secondo la funzione ritraibile dall'art. 12 prel.); dall'altro in base alla propria valenza precettiva a livello costituzionale, in funzione adeguatrice delle norme che, secondo alcune soluzioni esegetiche alternative sostenibili, fossero apparse in contrapposizione al dettato costituzionale.

Non si può non riconoscere il ruolo assunto dalla Corte costituzionale nell'individuazione delle coordinate esegetiche fondamentali della materia. Tuttavia, l'atteggiamento del Giudice delle Leggi non è stato sempre costante. In una prima fase, l'apparato argomentativo delle sentenze costituzionali ha manifestato un atteggiamento "deferente" nei confronti del legislatore, manifestando sovente di avere maggiore cura nella forme di tutela dell'interesse fiscale e tendendo verso soluzioni volte alla svalutazione del ruolo precettivo della capacità contributiva. Ciò che si è palesato attraverso il reiterato richiamo alla discrezionalità del legislatore nella scelta del presupposto impositivo (salvo il limite della non arbitrarietà), talvolta rivelandosi un mero artificio retorico per evitare il *non liquet*. A ciò si è accompagnato il collegamento dell'art. 53 Cost. all'art. 3 Cost., con la conseguenza che la norma sulla

capacità contributiva non ha mai avuto centralità nel sindacato di costituzionalità delle leggi tributarie, mentre il ruolo della ragionevolezza ha assunto sempre maggiore rilievo nella valutazione delle differenti soluzioni legislative. Da ultimo, questa tendenza tradizionale si è manifestata nell'affermazione della retorica della specialità del diritto tributario che è stata esasperata fino a giungere alla tesi (quivi contestata) della polistematicità (20).

Nonostante l'atteggiamento eccessivamente prudente tenuto dal Giudice delle leggi in una logica *self-restraint*, l'interprete è sempre più spesso tenuto a ricorrere all'argomento sistematico per poter ricondurre il dato specifico (*recte*: la norma) al tutto (*i.e.* al sistema) in modo tale da superare le apparenti antinomie o disarticolazione cagionate da un legislatore frettoloso e sempre meno attento alla qualità dei testi legislativi. E difatti, la coerenza tra le parti di cui si compone l'ordinamento è considerato il valore essenziale dell'ordinamento giuridico di un Paese civile, il cui svilimento conduce le norme che ne fanno parte a degradarsi «*al livello di gregge privo di pastore*» (21).

In questa prospettiva, là dove non sia possibile ritrarre facilmente il dato dal tessuto testuale della disciplina esaminanda, il ricorso a forme di interpretazione sistematica imporrebbe di porre l'accento sui concetti (quali forme di elaborazione per astrazione di soluzioni dirette a ricondurre ad unità il tutto) oppure ai principi, ossia valorizzando i valori esistenti nei limiti ritraibili dal dettato costituzionale e secondo i principi-regole operanti nella disciplina delle singole imposte; si pensi, in specie e fra l'altro, ai sotto principi dell'alternatività e della neutralità nell'iva oppure al divieto di doppia imposizione, oppure ai vari principi di determinazione del reddito di impresa ecc. (22).

(20) Sulla ricostruzione della tendenza tradizionale e di quella contemporanea della Corte costituzionale E. MARELLO, *Considerazioni sugli argomenti logici e retorici adoperati dalla Corte costituzionale in materia tributaria*, in *riv. dir fin.*, 2, I, pp. 113-119.

(21) L'espressione quivi impiegata è stata coniata dalla Corte costituzionale, sent. 30 novembre 1982, n. 204.

(22) Sul tema dell'interpretazione sistematica vedasi G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, 2019, Torino, pp. 108-109, là dove si rimarca la differenza fra argomento sistematico-testuale, sistematico-concettuale e il sistema principi. Tuttavia, si riconosce come l'attenzione della giurisprudenza per il recupero di unità del sistema sia sconfortante a cagione del costante rinvio alla preminenza dell'interesse fiscale su quello del contribuente,

Ma se questa aspirazione è stata sovente frustrata dalla giurisprudenza, la dottrina deve incaricarsi di dare luogo ad una ricostruzione poggiante su solide basi e, segnatamente, sui principi onde risolvere l'evidente complessità nella quale gli operatori sono tenuti a recuperare il senso dei precetti.

Un passo in avanti sembrava potersi sperare con l'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, le cui disposizioni (recanti principi-regole) sono poste in attuazione dei principi costituzionali ricavabili dagli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost. e in cui vengono enunciati «princìpi generali dell'ordinamento tributario», essendo suscettibili di deroga o di modifica solo espressamente e mai da leggi speciali (art. 1 Stat. Contr.). E difatti, a fronte di tale enunciazione, la giurisprudenza di legittimità è sembrata attenta alla formalizzazione dei principi-regole recati dallo Statuto del contribuente, riconoscendo, per un verso, l'esplicita intenzione del legislatore a far assurgere le disposizioni ivi recate *magis valeant* nella normativa tributaria (cioè a prescindere da qualsivoglia ostacolo formale o sistematico), per altro verso, la funzione ausiliaria nell'interpretazione dei principi.

Ma, in un primo momento, la giurisprudenza ha valorizzato la locuzione «principi generali dell'ordinamento tributario» la quale attesterebbe la «superiorità assiologica» dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, dalla loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete. Sicché, nella risoluzione degli *hard cases*, i dubbi ermeneutici dovrebbero essere dissolti attraverso l'individuazione del senso più conforme ai principi statutari (23).

---

nonché a cagione del richiamo all'argomento della "*discrezionalità-irragionevolezza*" e della svalutazione del principio di capacità contributiva a livello sostanziale.

(23) Cfr. Cass. civ. Sez. V, sent. 10 dicembre 2002, n. 17576, là dove viene rinvenuta la conferma del surricordato ruolo dello Statuto del contribuente da quanto stabilito nell'art. 16, comma 1 dello Statuto, alla cui stregua il Governo viene delegato «ad emanare... uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge». Su tale argomento vedasi A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 10, 2013, p. 875 ss., il quale – pur evidenziando le problematiche poste nel recepimento dei principi formalizzati da parte della giurisprudenza – afferma che «l'esito sostanzialmente positivo, proprio sul piano dell'elaborazione casistica e sistematica dei principi, dell'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente induce a promuovere una maggiore diffusione in materia tributaria, di forme di legislazione generale in cui l'immedesimazione fra i fondamenti valoriali e la concreta disciplina del concorso dei

Tuttavia, è anche vero che la giurisprudenza più recente ha ridimensionato il ruolo dei principi-regole riversate nello Statuto del contribuente, ritenendo che la loro codificazione – pur essendo avvenuta mediante l'enunciazione di principi generali dell'ordinamento tributario – non attribuisca alle predette regole rango superiore alla legge ordinaria secondo la gerarchia delle fonti, per ciò che ne è ammessa la modifica o la deroga (purché espressa e non ad opera di leggi speciali). E va da sé, quindi, che una norma di segno contrario al contenuto di tali principi-regole non è suscettibile di disapplicazione, né può essere di per sé oggetto di questione di legittimità costituzionale, dovendosi disconoscere il ruolo dello Statuto, quale parametro di costituzionalità (sia pur interposto) (24).

Fermo questo dato, ciò non significa che l'artificio argomentativo della polisistematicità debba precludere la ricerca di nuove strade per ritrovare il senso di unità del sistema al fine di assicurare l'efficienza alle norme in materia tributaria.

E difatti, molteplici argomenti consentono di negare la valenza della polisistematicità alla luce dei principi costituzionale, statutari e di quelli ricavabili dalla disciplina comune al diritto tributaria. Su queste basi occorre inverare l'aspirazione al recupero di razionalità ed efficienza nel sistema per il tramite dei principi e sotto-principi nella loro eccedenza assiologica e specialmente attraverso il sindacato poggiante sul "principio dei principi" costituito dalla ragionevolezza che, identificando un elemento consustanziale al nostro essere umani, ci impone di apprezzare i fatti e i limiti alla stregua dei valori che ne sono in gioco. A questo si aggiunge la proporzionalità nel perseguimento di una sorta di "utilitarismo sistematico" in cui la norma viene valutata in base a un rapporto strumentale, tenendo conto dei sacrifici cui è tenuto la parte debole del rapporto ed eventualmente attraverso una valutazione fra

consociati alle pubbliche spese emerga esplicitamente dal dato testuale e dalla collocazione sistematica dell'atto normativo».

(24) Cfr. Cass. civ. Sez. V ord., 17 luglio 2018, n. 18989; Cass. civ. Sez. V ord., 15 giugno 2018, n. 15877; Cass. civ. Sez. V, 27 luglio 2016, n. 15642; Cass. civ. Sez. V, 31 gennaio 2011, n. 2221.

vantaggi e svantaggi per gli interessi in gioco. Ma si avrà modo di soffermarsi *amplius* su tali profili nel prosieguo.

§. 3. La topografia della mediazione: interesse fiscale, il diritto al lavoro e all'impresa, la capacità contributiva e l'ottimizzazione dei principi. Il fondamento del principio di proporzionalità nel diritto tributario.

Nella parte introduttiva, si è individuato come assunzione fondamentale che il fine ultimo del diritto si rinviene nella mediazione fra gli interessi contrapposti, i quali vengono in conflitto alla luce di una mancanza di cooperazione fra i consociati. In questa aspirazione generale, anche il sistema tributario deve ambire alla "misura" dei doveri imposti ai singoli, onde evitare che si possa realizzare quella lesione dell'equilibrio fondamentale fra Stato e società e che ha dato luogo a reazioni virulente dei privati (a questo riguardo si è avuto modo di rammentare alcuni episodi storici, quali la rivoluzione napoletana del 1647 e le *poll tax riots*). In tali casi, il conflitto è passato dall'ideale al concreto con le conseguenze più nefaste per i Governi di quelle epoche (il Governo spagnolo e quello di Margaret Thatcher).

Rammentata la necessità di misura nell'intervento pubblico, occorre che il sistema tributario sia retto da un metodo tale da poter assurgere a "principio dei principi". In questa ricostruzione, non può che essere il principio di ragionevolezza da assumere quale consapevolezza dei fatti e dei limiti in cui viene posta una data decisione pubblica, alla stregua dei valori in gioco. La tecnica decisoria (cui è tenuto, a monte, il legislatore e, a valle e in sede di controllo, la magistratura) di specificazione del "principio dei principi" risiede nella proporzionalità, quale struttura logica che consente di muoversi alla luce delle esigenze concrete e secondo una razionalità pratica. E difatti, in primo luogo si devono avere ben chiari i fini della normativa tributaria (ossia i presupposti impositivi) e i mezzi della stessa (ossia la struttura dell'imposta) secondo il canone di idoneità. A questo si aggiungono i due passaggi ulteriori sol ove si debba ritenere soddisfatta la prima condizione, nel qual caso si deve considerare la necessità della misura tributaria e l'adeguatezza, nel senso che occorre valutare se l'interesse sacrificato (ossia quello

del contribuente) possa essere suscettibile di minore lesione con altro strumento e se l'interesse statuale riceve un beneficio giustificabile in una misura adeguata rispetto al sacrificio cui è tenuto l'onerato. Ma si tratta questi di argomenti non necessari nella prosecuzione del ragionamento fondato sulla struttura logica della proporzionalità, là dove il giudizio si arresti ad una *disfunzione* rispetto al nesso di strumentalità che deve presiedere ad una imposizione basata sulla ragione e non già sull'istinto predatorio di uno Stato retto dal malgoverno.

Ciò posto nell'argomentazione che viene in rilievo ai fini decisori si impone di tracciare le coordinate di esame degli interessi contrapposti in qualsiasi momento di frizione fra gli interessi di due o più soggetti contrapposti. È in questa operazione mentale che si deve ricorre alla definizione della c.d. "*topografia del conflitto*" (25), identificando lo scopo che ha ispirato il legislatore all'elaborazione di uno strumento per il suo perseguimento. Questo percorso è attuabile attraverso l'interpretazione, essendo così possibile ritrarre, da un lato, gli interessi che hanno ispirato (e continuano a giustificare) la norma oggetto del sindacato costituzionale e, dall'altro lato, l'oggetto del diritto fondamentale di cui si assume la lesione. Tale operazione mentale è preliminare a qualsiasi ragionamento giuridico in cui viene in rilievo la ponderazione degli interessi da comporre.

Anche se tale procedimento è certamente valido, si ritiene di spostare l'accento dagli aspetti di "contrasto", parlando piuttosto di *topografia della mediazione* (quale fine ultimo cui è orientato il diritto, come già rammentato nel primo capito del presente contributo). Ciò che consente di porre lo strumento di analisi del fenomeno da un'ottica di scontro verso gli aspetti di convergenza di interessi implicati dalla vicenda.

Nel diritto tributario, l'identificazione degli interessi contrapposti riguardano ciò che dottrina e giurisprudenza qualificano come "interesse fiscale" e la tutela dell'interesse all'intangibilità della sfera patrimoniale dell'individuo, quale da identificarsi nella capacità contributiva. Entrambi i

(25) V. R. BIN, *Diritti e argomenti*, Milano, 1992, p. 62.

momenti si rispecchiano nell'art. 53 Cost. che risulta essere il crinale su cui corre la tutela degli interessi in gioco nel fenomeno tributario.

Il primo si deve ritrarre dal concorso alla spesa pubblica cui fa riferimento la norma testé citata ed è interesse dello Stato-comunità al reperimento delle risorse necessarie per il finanziamento delle politiche sociali (26). È chiaro come in un sistema orientato alla realizzazione di alcuni diritti sociali propri degli schemi costituzionali del *Welfare State* la necessità di reperire le risorse sia un momento essenziale per evitare la morte dello Stato a causa dell'indebitamento. Tuttavia, se è vero che la spesa debba essere collegata alle entrate, si deve anche concludere che possiamo permetterci tante spese in base alla ricchezza nazionale, onde evitare di distruggere patrimonio nel perseguimento di ideali – sia pur nobili – ma che conducono ad elevati livelli di spesa e, quindi, ad elevati livelli di entrate.

Sicché, non può negarsi l'importanza del prelievo fiscale in una "logica comunitaria", essendo essenziale per l'esistenza stessa dello Stato e, nell'attuale forma di *Welfare State*, essendo diretto al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi.

E difatti, non è dato comprendere come potrebbero divenire effettivi senza risorse i diritti sociali (si pensi alla tutela della salute, che secondo l'art. 32 Cost. deve essere assicurata gratuitamente agli indigenti) oppure i diritti civili (si abbia riguardo alle spese per l'amministrazione della giustizia, che è strumentale ad assicurare l'effettività di tali diritti). Ciò però non significa una valorizzazione assoluta dell'interesse fiscale, evidente essendo che la legittimazione della spesa (ripetesi, per nobili motivi) possa tradursi nel via libera per una spesa incontrollata e, quindi, per un eccessivo aggravio impositivo senza alcun limite. Una tesi di questo genere comporterebbe la riduzione stessa dello Stato in termini di capacità di produrre ricchezza, per ciò che

(26) Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, pp. 30 ss.

l'aumento illimitato delle imposte (dovuto ad una spesa incontrollata) condurrebbe addirittura alla limitazione (se non alla soppressione) della libertà di iniziativa economica e al lavoro che sono le basi produttive della Repubblica.

È innegabile che la Corte costituzionale si sia sovente trincerata dietro l'evocazione dell'interesse fiscale, quale mera "ragione di Stato", onde evitare di esaminare nel dettaglio la mancanza di ragionevolezza della normativa tributaria, quasi che l'interesse fiscale fosse l'unico ad essere meritevole di rilievo per ragioni di tutela dei livelli di entrate erariali (27). Ciò che è avvenuto, in specie e fra l'altro, per legittimare presunzione prive dei connotati canonici della gravità, precisione e concordanza (28) e in tema di proroga straordinaria e temporanea dei termini di decadenza (29).

In senso inverso, tuttavia, è da ultimo intervenuta la Corte costituzionale (30), la quale – pur rimarcando l'importanza del reperimento delle risorse al fine di rendere effettivo il programma costituzionalmente prefissato – non ha mancato di osservare come tale nesso (fra diritti sociali e dovere tributario) possa giustificarsi sol ove il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti ammessi dalla Costituzione (primo fra tutti il principio di capacità contributiva *ex* art. 53 Cost.).

Sicché, nelle ipotesi in cui il legislatore si allontana dalle «*altissime ragioni di civiltà giuridica*» poste a fondamento del dovere tributario, si palesa

(27) Al riguardo si rammenta, in specie e fra l'altro, Corte cost. 26 giugno 1965, n. 50, secondo cui «l'interesse fiscale riceve nella Costituzione una sua particolare tutela (artt. 53 e 14, secondo comma); in modo che, al contrario di quanto mostra di credere la parte privata, esso si configura, non come uno degli interessi indistinti che sono affidati alla cura dell'amministrazione statale, ma come un interesse particolarmente differenziato che, attenendo al regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità, ne condiziona l'esistenza». A tale riguardo, la stessa Corte aveva già in precedenza enfatizzato eccessivamente il rapporto esistente fra l'art. 53 Cost. l'art. 14 Cost. (*i.e.* nella previsione di leggi speciali per accertamenti ed ispezioni in materia tributaria), ritenendo che l'interesse alla riscossione dei tributi «è protetto dalla Costituzione (art. 53 Cost.) sullo stesso piano di ogni diritto individuale; tanto vero che le sue esigenze vanno soddisfatte anche nel conflitto con quello all'inviolabilità del domicilio (art. 14 Cost., comma terzo), non meno resistente e fondamentale» (Corte cost. sent. 4 aprile 1963, n. 45).

(28) Corte cost. sent. 23 luglio 1987, n. 283.

(29) Corte cost. sent. 15 aprile 1992, n. 177.

(30) Corte cost. sent. 23 dicembre 2019, n. 288.

un'alterazione del rapporto tributario secondo lo schema previsto nel bilanciamento di interessi e contro-interessi riportato nel testo dell'art. 53 Cost. e nelle altre norme in materia economica. Il che finisce per provocare «disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale» (31).

Detto in altri termini, la Corte sembra ammonire il legislatore circa la possibilità di dar luogo ad un controllo penetrante circa l'intervento dello Stato sulla sfera privata e ciò non già in ragione della preminenza della persona sullo Stato, ma sulla base dello stesso assetto costituzionale recante il perseguimento dei diritti sociali, altrimenti venendo in essere un "disorientamento sociale".

Ora se questo stato di cose si è perpetuato per lungo tempo in un'epoca in cui indiscutibilmente il prodotto interno lordo si era tenuto pur sempre a livelli accettabili (ciò che in specie si è verificato fino alla fine degli anni '90), ad oggi quel programma costituzionale deve essere oggetto di rilettura alla stregua dei fondamenti della Repubblica.

E difatti, pur dovendosi riconoscere l'importanza dei diritti sociali (quali la tutela della salute oppure del diritto di difesa dei diritti oppure il diritto al lavoro ecc. ecc.) al fine di rimuovere gli ostacoli che consentono la partecipazione di tutti al progresso del nostro Paese, non si può nemmeno negare l'importanza dell'affermazione secondo cui "ogni Stato può permettersi solo i diritti sociali e proprio quelli che può permettersi in base al livello di ricchezza e della capacità produttiva del sistema economico". Rivendicare diritti sociali oppure arrivare ad affermare che lo stesso interesse fiscale è un diritto sociale presta il fianco ad un annullamento del limite posto in capo al legislatore, per ciò che nell'instancabile perseguimento di un programma da attuare vengono reiterate spese (che talvolta si rivelano tutt'altro che investimenti produttivi) e si innesta quell'uroboro fiscale che mangia se stesso. E infatti, una spesa incontrollata genera una tassazione incontrollata.

(31) In termini, Corte cost. sent. 23 dicembre 2019, n. 288, punto 6.3

Tuttavia, questo non è quello che può logicamente ritrarsi dal nostro assetto costituzionale e ciò sulla base di una lettura coordinata del testo costituzionale e fondata su ragionevolezza.

La Repubblica, infatti, si fonda sul lavoro (art. 1 Cost.). Tale norma è stata sempre poco valorizzata (32), ma invece costituisce l'elemento basilare per la stessa esistenza dello Stato, riferendosi non solo al lavoro subordinato, ma a tutte le attività che contribuiscono la progresso economico della Repubblica e cioè anche a quelle forme di lavoro autonomo e imprenditoriale (33).

Sicché, il lavoro è condizione di esistenza della Repubblica. Esso si alimenta con l'iniziativa economica che dev'essere libera e con l'utilizzo del capitale, ossia nella proprietà/capitale (artt. 41 e 42 Cost.) e nella tutela del risparmio (art. 47 Cost.). Il lavoro, l'iniziativa economica e la proprietà sono tre elementi strettamente connessi e risultano teleologicamente orientati al progresso materiale o spirituale della società, ciascuno essendo tenuto allo svolgimento, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, di un'attività o una funzione (art. 4 Cost.), alla quale deve corrispondere una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro e in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un'esistenza libera e dignitosa (art. 36 Cost.).

E del resto, il principio lavoristico si riconnette alla dignità sociale che deve essere riconosciuta alla persona umana (art. 3, comma 1 Cost.), non già in base al tipo di lavoro svolto o alla posizione sociale dell'individuo, ma in

(32) Al riguardo, si rammenta che con riguardo al principio lavorista ritraibile dall'art. 1 Cost. sono state fornite due diverse prospettive: secondo la prima, vi sarebbe un mero contenuto di sintesi delle norme costituzionali in materia di lavoro (cfr. C. ESPOSITO, *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954, pp. 12-15), mentre secondo altri consentirebbe di identificare la struttura dello Stato nel suo complesso (v. MORTATI, *Art. 1*, in *Comm. Cost. Branca,* continuato da A. PIZZORUSSO, Bologna-Roma, 1975, p. 14). La giurisprudenza costituzionale ha evocato l'art. 1 cit.

(33) In questo senso parrebbe leggersi la "*Relazione del Presidente della Commissione dei 75, Meuccio Ruini*", là dove si osservava con enfasi che «bisogna essere ciechi per non vedere che è oggi in corso un processo storico, secondo il quale, per lo stesso sviluppo della sovranità popolare, il lavoro si pone quale forza propulsiva e dirigente m una società che tende ad essere di liberi ed eguali. Molti della Commissione avrebbero consentito a chiamare l'Italia «repubblica di lavoratori» se queste parole non servissero in altre costituzioni a designare forme di economia che non corrispondono alla realtà italiana. Si è quindi affermato, che l'organizzazione politica, economica e sociale della Repubblica ha per fondamento essenziale – con la partecipazione effettiva di tutti i lavoratori – il lavoro: il lavoro di tutti, non solo manuale ma in ogni sua forma di espressione umana».

relazione al concreto valore di ciascuno nelle proprie attitudini a favorire il progresso materiale e spirituale della società (art. 4 Cost.) (34).

In queste norme risiede il contenuto essenziale del diritto del contribuente collegato all'interesse dello Stato alla ripartizione della spesa, in quanto tali norme fondano il ciclo produttivo ritraibile dal tessuto costituzionale e rispetto al quale è dato ottenere il limite all'intervento tributario sulla sfera patrimoniale del soggetto privato. E invero, uno Stato che – nel perseguimento indiscriminato della realizzazione assoluta dei diritti sociali (creando, ad esempio, tribunali in ogni campanile oppure imponendo la nascita di cattedrali nel deserto poco conformi alle regole di un mercato concorrenziale e così via) – finisce per aumentare l'imposizione complessiva rimanendo del tutto invariata la ricchezza nazionale, contribuisce alla propria autodistruzione: e difatti, un Fisco senza limiti – come l'uroboro che mangia sé stesso, cibandosi della sua coda – distrugge lavoro, costringendo alla delocalizzazione di capitali e imprese in Stati aventi maggiori vantaggi competitivi, essendo ben nota la competizione fiscale che viene sostanzialmente ammessa attraverso le libertà previste dai Trattati europei (35).

(34) E del resto, tale ragionamento si riconnette altresì con la XIV disp. trans. fin. Cost., secondo cui «i titoli nobiliari non sono riconosciuti». Secondo alcuni, con il nesso esistente fra la norma testè citata e l'art. 1 Cost. i costituenti avrebbero inteso introdurre un criterio meritocratico nel nostro ordinamento, secondo cui occorre attribuire valore a coloro che mettono in atto la propria intelligenza ed operosità attraverso il lavoro, senza che si possa riconoscere alcuna posizione di privilegio a prescindere dal predetto parametro e segnatamente sulla base del "mero titolo" (cfr. M.S. GIANNINI, *Rilevanza costituzionale del lavoro,* in *Riv. giur. lavoro*, 1948, p. 7).

(35) E difatti, è innegabile come, a partire dai primi anni 2000, si sia innescata una vera e propria gara fra gli Stati membri dell'UE all'implementazione di assetti fiscali maggiormente attrattivi verso le imprese di altri paesi europei. Tale fenomeno ha avuto proprio nella Corte di Giustizia il suo principale motore attraverso l'estensione dei principi di libera circolazione riconosciuti dal titolo IV TFUE. Al riguardo risultano molteplici gli esempi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, ma in particolare si possono rammentare sentenze Corte di Giustizia, sent. 9 marzo 1999, causa C-212/1997, *Centros*; Corte di Giustizia, sent. 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, là dove si è esplicitato il principio secondo cui «un cittadino comunitario, persona fisica o giuridica, non può, tuttavia, essere privato della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato solo perché ha inteso approfittare dei vantaggi fiscali offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede». Quanto alla libera circolazione dei capitali è dato rammentare altresì Corte di Giustizia, sent. 19 novembre 2009, causa C-540/07, *Commissione c. Repubblica italiana*; Corte di Giustizia, sent. 9 ottobre 2014, causa C-326/12, *Van Caster*.

Se si combina il contenuto essenziale del diritto al lavoro e all'impresa (artt. 1, 4, 36, 41, 42 e 47 Cost.) con quanto risulta dall'art. 53 Cost., allora è dato comprendere anche il ruolo della capacità contributiva che non si rivela quale concetto elaborato a protezione di un privilegio afferente alla tutela di meri diritti proprietari che nella logica liberale-lockiana vedono la tutela della persona quale *unicum* con la proprietà di cui essi dispongono. Ma trattasi del principio posto a protezione del contenuto essenziale di un diritto che va ben oltre la persona: questa – oltre ad essere posta al centro del nuovo sistema costituzionale (art. 2 Cost.) – è anche il primo motore del meccanismo fondamentale su cui poggia la Repubblica attraverso il lavoro, la cui esistenza può essere garantita solo attraverso un'iniziativa economica effettivamente libera e, quindi, attraverso un livello di tassazione accettabile alla stregua della ricchezza del Paese.

Là dove questo equilibrio dovesse risultare alterato è chiaro come la prospettiva miope di un legislatore che non si cura di ridurre la spesa pubblica, aumentando piuttosto le spese, si rivelerebbe manifestamente fallimentare in mancanza di un sufficiente livello di prodotto interno lordo. È in questo contesto che l'interesse del privato trova un momento di composizione con l'interesse fiscale, in quanto la tutela del primo (ossia della sfera patrimoniale ad una giusta imposizione) significa esistenza anche del secondo (in quanto non ci può essere interesse fiscale se lo Stato fallisce per aver inibito la crescita nazionale e non aver potuto assolvere agli impegni assunti con i propri finanziatori). I due momenti (quello pubblico e privato) non sono altro che due diverse facce della stessa medaglia (36).

(36) La limitazione della prospettiva alla sola tutela della proprietà e dell'iniziativa economica è del tutto insufficiente, essendo sovente stata svalutata in ragione dell'utilità sociale cui deve essere orientata la prima (art. 41 Cost.) e la funzione sociale cui deve tendere la seconda (art. 42 Cost.). Entrambi i riferimenti offrono lo spunto per giustificare la preminenza e l'insindacabilità del intervento tributaria rispetto ai diritti proprietari che dovrebbero essere cedevoli alla luce delle finalità sociali intrinseche ai predetti concetti. Il tema viene richiamato da F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2009, pp. 71–72, secondo cui – essendovi l'orientamento alla funzione sociale della proprietà – si avrebbe come «limite invalicabile solo il rispetto del principio di uguaglianza quale base e fondamento del principio di capacità contributiva», «senza che la garanzia costituzionale della proprietà di cui all'art. 42 Cost. possa esplicare, 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 […] quale criterio di riparto dei carichi pubblici». Sul punto v. anche A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa*

Sulla base di tale contenuto essenziale, quindi, è dato comprendere anche come il principio di capacità contributiva continui ad essere baluardo contro l'indiscriminato, irrazionale ed illimitato intervento tributario rispetto alla persona.

In questo contesto, il principio di proporzionalità emerge nel diritto tributario dal "contenuto essenziale" del diritto al lavoro e all'iniziativa privata, quale diritto primo e fondante la stessa Repubblica. Anche nel settore tributario, la tutela del contenuto essenziale di quel diritto richiede un razionale nesso fra l'imposizione e la limitazione di quel diritto fondamentale, ciò che richiede quindi che ne sia assicurata l'idoneità dello strumento rispetto alla *ratio* per la quale esso è istituito e nella verifica della necessità rispetto alla limitazione del diritto del privato, nonché del bilanciamento fra il diritto dello Stato al reperimento delle risorse necessarie al perseguimento dei propri fini e il diritto del privato alla possibilità di utilizzare le proprie sostanze per garantire una vita dignitosa a sé e ai suoi familiari oppure realizzando lavoro per altri attraverso l'impresa. La relazione assiologica fra questi due elementi dà luogo ad una compenetrazione dei due interessi, sdrammatizzando anche l'antica contrapposizione fra il "dovere fiscale" e la "proprietà".

Volendo rievocare la teoria dei principi formulata da Robert Alexy (37), i due termini (diritto alle imposte e diritto al lavoro e all'impresa) operano come principi a livello costituzionale e impongono che si realizzi un *quid pluris* al livello più elevato possibile alla stregua delle condizioni giuridico-fattuali esistenti a seconda dei casi. Ciò rende possibile il bilanciamento fra

economica e della proprietà nella costituzione italiana, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I p. 978, là dove l'Autore afferma che «nel quadro sistematico della nostra Costituzione il "concorso alle pubbliche spese" è fenomeno totalmente diverso dall'imposizione di "limiti" all'attività economica per indirizzarla a fini sociali: i principi espressi dagli artt. 53 e 41 Cost. sono autonomi e, di regola, non vi è interferenza delle relative discipline». Tuttavia, il nesso è ritraibile proprio da quella stessa funzione sociale cui la proprietà e l'iniziativa privata devono tendere, in quanto esse (la prima da intendersi come capitale, la seconda come promozione delle proprie attitudine al progresso materiale della nostra società) sono orientate alla creazione del lavoro che è il fondamento della Repubblica (art. 1, 4 e 36 Cost.) e prima fonte produttiva (*i*) per garantire un'esistenza libera e dignitosa all'individuo (e alla propria famiglia) secondo una prospettiva micro, nonché (*ii*) per il reperimento delle risorse necessarie al finanziamento della spesa pubblica secondo una visione macro. Questo collegamento si traduce però nella tutela del contenuto essenziale del diritto dell'individuo e per il suo tramite dello stesso Stato.

(37) R. ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, Suhrkamp, Francoforte 1996, pp. 75 ss.

tali principi/diritti/valori. Essi (principi) si distinguono dalle regole aventi prescrizioni con carattere della definitività e rispetto ai quali l'operazione attuabile è quella della sussunzione.

Riconosciuto il carattere fondamentale del diritto al lavoro e all'impresa, va da sé come la teoria dei principi di Alexy venga in rilievo proprio in considerazione della tutela del contenuto essenziale di tale diritto a fronte dell'intervento pubblico posto nell'interesse dello Stato. Sicché, anche in ambito tributario, il diritto fondamentale al lavoro e all'impresa dovrebbe operare quale principio derivando la tutela del proprio contenuto essenziale dal limite derivante dalla proporzionalità e tale ultimo principio verrebbe in rilievo alla stregua della natura del diritto fondamentale (38). Detto in altri termini, vi sarebbe un rapporto di vicendevole giustificazione dei diritti fondamentali (e il loro contenuto essenziale), da un lato, e il principio di proporzionalità operante in materia tributaria, dall'altro lato.

In questa logica, quindi, seguire la teoria dei principi nel nostro campo di studi significa ammettere la necessità di ottimizzazione fra i diritti dello Stato e dell'individuo, quali principi. Ciò che avviene secondo i requisiti della idoneità e necessità nella logica dell'ottimo paretiano, in quanto occorre mettere in relazione i due termini (ossia i due principi/diritti) sulla base di tre fattori dell'intensità, del peso astratto e la certezza cui le risultanze empiriche conducono circa la mancata realizzazione di ciascun principio concorrente. Fare un calcolo sulla base di tale "formula ponderale" risulta difficile (se non addirittura impossibile). Sicché, l'alternativa può essere rinvenuta solo

(38) Si fa riferimento quivi alla teoria dei principi che, nelle implicazione fra regole e principi e nella distinzione fra bilanciamento e sussunzione, consente di affermare che tali implicazioni abbracciano tutti gli ambiti del diritto. Sulla base di questa premessa, Alexy sostiene che «il corretto bilanciamento tra i principi della certezza del diritto e della giustizia esige che l'ingiustizia estrema non sia diritto, eppure che, al di sotto di tale soglia, l'ingiustizia non escluda la natura o validità giuridica. La teoria dei principi svolge il proprio ruolo principale nell'ambito dei diritti fondamentali. La ragione principale di questa funzione è il rapporto di reciproca implicazione tra la natura dei principi e il principio di proporzionalità. Quest'ultimo, con le sue tre articolazioni fondamentali dell'idoneità, della necessità e della proporzionalità in senso stretto, deriva logicamente dalla natura dei principi, così come questa deriva da quello. Ciò significa che, quando i diritti fondamentali hanno la natura dei principi, vale il principio di proporzionalità, così come, quando vale il principio di proporzionalità, i diritti fondamentali hanno la natura dei principi» (cfr. R. ALEXY, *Elementi fondamentali di una teoria della duplice natura del diritto*, in *Ars interpretandi*, 1, 2010, p. 34).

nell'argomentazione, quale elemento del discorso pratico razionale, rendendo possibile la riconciliazione fra l'ideale e il reale attraverso il «tentativo di istituzionalizzazione della ragione» (39).

Un tale atteggiamento, del resto, trova riscontro nell'esigenza propria della cultura della giustificazione che connota i tempi odierni alla stregua delle istanze di conoscenza delle motivazioni che hanno animato il decisore pubblico, onde ricevere legittimazione al proprio operato. Fino ad ora, tuttavia, la giustificazione è avvenuta con diversi gradi a seconda del particolare contesto economico-sociale in cui la Corte costituzionale si è trovata a decidere.

E difatti, quella forma di ottimizzazione fra i due principi di cui si è detto, in una prima fase, ha trovato un punto di incontro più spostato verso l'interesse statale (molto probabilmente a cagione di una vetusta concezione fondata sulla supremazia dello Stato sul privato) (40), per poi orientarsi in una seconda fase (avviata negli anni '80) verso una posizione più equilibrata con il principio di capacità contributiva (e, quindi, con il diritto al lavoro e all'impresa) (41). A partire dagli anni '90, si sopisce l'afflato garantista proveniente dalla capacità contributiva, spostando l'ottimo paretiano fra i principi confliggenti maggiormente verso gli interessi sovra-individuali a scapito di quelli riferibili al diritto al lavoro e all'impresa. E difatti, si è assistito ad un vero e

(39) Esattamente in questi termini vedasi R. ALEXY, *Elementi fondamentali di una teoria della duplice natura del diritto*, ult. op. cit., pp. 35-36.

(40) A tal proposito si possono richiamare le pronunce della Corte costituzionale citate *sub* nota n. 27

(41) Sarebbe espressione di questa nuova tendenza Corte cost., sentenza 26 marzo 1980, n. 42 (avente ad oggetto il vaglio di legittimità costituzionale dell'ILOR rispetto ai redditi di lavoro autonomo) ha valorizzato il principio di capacità contributiva sottolineando che « le presunzioni tributarie non sono di per sé illegittime, ma debbono fondarsi su 'indici concretamente rivelatori di ricchezza' ovvero su 'fatti reali', quand'anche difficilmente accertabili, affinché l'imposizione non abbia una 'base fittizia'. Viceversa, la presunzione su cui dovrebbe reggersi l'assoggettamento del lavoro autonomo all'ILOR si dimostra così incontrollabile ed indiscriminata, da rivelarsi per ciò solo irragionevole e dunque lesiva dell'eguaglianza tributaria». Sulla base di questa pronuncia e di altre sentenza in materia tributaria, la dottrina ha rinvenuto la centralità del concetto di capacità contributiva, quale criterio di riparto (in tal senso vedasi R. SCHIAVOLIN, *Il new deal della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1988, II, p. 506 ss.).

proprio arretramento del ruolo di equilibrio derivante dalla capacità contributiva per lasciare spazio ad un'argomentazione giuridica maggiormente fondata sull'eguaglianza e, segnatamente, su un ragionamento incentrato sulla razionalità e la congruenza delle scelte legislative. Tale prospettiva, tuttavia, molto spesso ha sottaciuto un atteggiamento deferente della Corte verso il legislatore tributario mediante l'evocazione dell'insindacabilità della sfera di discrezionalità rimessa a quest'ultimo (42). Il che ha condotto a risultati molto spesso "pilateschi", tanto da far ipotizzare una sorta di surrettizia *interpretatio abrogans* delle garanzie sancite dall'art. 53 Cost. attraverso l'estrema enfasi posta sull'art. 3 Cost. (43) (44).

(42) Espressione di questo ulteriore momento evolutivo sarebbe la sentenza Corte cost. 18 febbraio 1992, n. 51, là dove la Corte – chiamata a valutare la legittimità del superamento del segreto bancario – ha ritenuto che «il quanto e il come della tutela del segreto bancario sono lasciati alla scelta discrezionale del legislatore ordinario, il quale, in tale valutazione, è tenuto a un non irragionevole apprezzamento dei fini di utilità e di giustizia sociale che gli artt. 41, secondo comma, e 42, secondo comma, della Costituzione prevedono a proposito della disciplina delle attività economiche e del regime delle appartenenze dei beni patrimoniali. Al livello dei principi costituzionali resta fermo, comunque, che le scelte discrezionali del legislatore, ove si orientino a favore della tutela del segreto bancario, non possono spingersi fino al punto di fare di questo ultimo un ostacolo all'adempimento di doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), ovvero fino al punto di farne derivare il benché minimo intralcio all'attuazione di esigenze costituzionali primarie, come quelle connesse all'amministrazione della giustizia e, in particolare, alla persecuzione dei reati.». Sono espressione di questa tendenza anche la sentenza 22 aprile 1997, n. 111 (in tema di legittimità costituzionale dell'ICI, quale imposta patrimoniale limitata alla sola componente immobiliare e svincolata dalla rilevanza passività cui il proprietario ha dovuto far fronte nell'acquisto e/o costruzione del cespite), là dove si è ribadita «l'ampia discrezionalità riservata al legislatore in relazione alle varie finalità cui, di volta in volta, si ispira l'attività di imposizione fiscale. Tale discrezionalità […] consente al legislatore stesso, sia pure con il limite della non arbitrarietà, di determinare i singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza (reddito, consumo, patrimonio nella sua oggettività ovvero nel momento specifico del suo incremento, ecc.)»; nonché la sentenza 21 maggio 2001, n. 156 (sulla questione di legittimità costituzionale sollevata in relazione all'IRAP), secondo cui «nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate».

(43) Al riguardo vedasi, P. RUSSO, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 1992, p. 59, secondo cui l'indirizzo giurisprudenziale che riduce l'art. 53 Cost. alla mera ragionevolezza svuota la capacità contributiva di qualsivoglia funzione garantista, rendendola esclusivamente un criterio di riparto; F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di F. MOSCHETTI, Padova, 1993, p. 10.

(44) Sulla rassegna diacronica della giurisprudenza costituzionale vedasi P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *dir. e prat. trib.,* 2004, 5, pp. 10987 ss.; IDEM, *Diritto tributario*, ult. op. cit., pp. 47-48. Sul richiamo agli sviluppi argomentativi seguiti dalla Corte costituzionale vedasi E. MARELLO, *Considerazioni sugli argomenti logici*

Ancor più di recente, la Corte costituzionale (probabilmente con l'aggravarsi della situazione economico-sociale in cui versa il Paese successivamente alla crisi del 2011) ha mantenuto la linea argomentativa poggiante sul riscontro della ragionevolezza e specificando, con la sentenza n. 10/2015, l'applicazione del principio di proporzionalità: ciò è avvenuto, tuttavia, non già al fine di individuare un criterio di ottimizzazione (come avrebbe dovuto) e, quindi, al fine di determinare la limitazione della legislazione tributaria rispetto al contenuto essenziale da tutelare attraverso il principio (concorrente) della capacità contributiva (quale corrispondente al diritto al lavoro e all'impresa), realizzando piuttosto una manipolazione degli effetti derivanti dalla sentenza stessa e non di quelli concernenti la normativa esaminata. Il che è avvenuto, in quell'occasione, disconoscendo il diritto al rimborso sulla base di un improprio richiamo al momento della proporzionalità in senso stretto. Tale pronunciamento, pur essendo significativo per aver dato corpo alla proporzionalità (nella propria articolazione tripartita), si è rivelato carente sotto il profilo motivazionale per dar luogo ad una compressione totale del diritto dei contribuenti, i quali avevano assolto un'imposta costituzionalmente illegittima. Sicché, pur accogliendo il contenuto del principio nell'articolazione del metodo, in realtà la sentenza n. 10/2015 ne ha reso un malgoverno del principio nella propria ottimizzazione rispetto all'ingiustizia della misura tributaria subita. Ciò che è l'esatto opposto di come la proporzionalità dovrebbe operare.

Oltre a tale pronunciamento, la Corte costituzionale ha continuato a dare seguito al controllo della legislazione tributaria sulla base della ragionevolezza (da intendersi quale razionalità e coerenza della misura), tuttavia presentando una sorta di reticenza nell'articolazione di argomenti e lasciando talvolta del tutto impliciti il fondamento delle decisioni (45).

---

e retorici adoperati dalla Corte costituzionale in materia tributaria, in *riv. dir fin.*, 2, I, p. 114.

(45) Sul punto v. A. FEDELE, *Non discriminazione e intrinseca congruità nella disciplina sostanziale del tributo*, in AA. VV., *Per un Nuovo Ordinamento Tributario*, Padova, 2019, p. 121 ss., là dove vengono esaminate la sentenza n. 223/2012 (sull'assoggettamento dei dipendenti della pubblica amministrazione a una riduzione stipendiale per scaglioni) e la sentenza n. 11/2013 (sulla decurtazione delle cc.dd. pensioni d'oro): entrambe le misure sono state ricondotte alla sfera tributaria e, quindi, ne è stata riconosciuta l'irragionevolezza

Fermo che lo stato della giurisprudenza costituzionale non è affatto confortante alla stregua dei forti condizionamenti derivanti dal declino economico del nostro Paese (e, quindi, a cagione della particolare cautela della Corte costituzionale ad incorrere in improvvisi vuoti di bilancio), rimane comunque sulla base del dettato costituzionale lo spunto per un ripensamento del ruolo del principio di proporzionalità nel diritto tributario alla luce delle esigenze di ottimizzazione dei principi/diritti implicati nel fenomeno impositivo.

Sicché, volendo riepilogare in estrema sintesi quanto esposto sopra, è dato riassumere che:

- il fenomeno tributario vede l'interesse alla ripartizione delle spese, quale ineludibile esigenza dello Stato al reperimento delle risorse necessarie al proprio finanziamento;
- a ciò concorre l'interesse dell'individuo che si traduce in un vero e proprio diritto al lavoro e all'impresa (artt. 1, 4, 36, 41, 42 e 47 Cost.), quale strumento cui il privato deve disporre per poter condurre una vita libera e dignitosa e per poter contribuire al progresso materiale e spirituale della società;
- secondo il contenuto essenziale di tale diritto (riflesso nel contenuto garantista del principio della capacità contributiva) si deve ottenere una forma di ottimizzazione rispetto al principio risultante dall'interesse fiscale, per ciò che altrimenti si verrebbe a mettere a repentaglio lo stesso fondamento della Repubblica attraverso una limitazione eccessiva del lavoro e dell'impresa;
- sulla base dell'esigenza di tutelare quel contenuto essenziale del diritto fondamentale per l'individuo (ma anche per lo Stato stesso) viene in rilievo il metodo della proporzionalità, quale strumento di misurazione razionale

dell'intervento statale in ragione di una scarsa ponderazione. Tuttavia, come osservato da Fedele, tali sentenze risultano carenti dal punto di vista motivazionale. Analogo discorso vale per la sentenza 5 giugno 2013 n. 116 in tema di legittimità costituzionale del contributo di solidarietà; per la sentenza 7 aprile 2016, n. 78 avente ad oggetto i dubbi di legittimità del contributo unificato dovuto per ciascun atto impugnato nel processo tributario; nonché per la sentenza 15 maggio 2015, n. 83 sull'estensione delle accise a prodotti succedanei della nicotina.

della legislazione tributaria alla stregua del fondamento della Repubblica e nella mediazione degli interessi (apparentemente) contrapposti.

§. 4. Ruolo del principio di proporzionalità nel diritto tributario: limite e scopo del legislatore per la tutela del contenuto essenziale del diritto al lavoro e all'impresa.

Sulla base del percorso seguito nel precedente paragrafo, la valorizzazione dell'assetto nel suo complesso e nel suo fondamento consente di recuperare unità negli interessi da ottimizzare nel rapporto fra le entrate e le spese e in quello fra l'individuo e lo Stato. Su tali basi sistematiche è dato ritrarre l'esistenza del diritto fondamentale al lavoro e all'impresa, quale interesse avente un duplice risvolto, ridondando a vantaggio dell'individuo e, di riflesso, in favore dello stesso Stato (assicurando la promozione di fonti produttive da cui ricavare risorse per il proprio sostentamento). La tutela del contenuto essenziale di questo diritto fondamentale trova riscontro nell'esigenza di "misura" che può essere attuata in via applicativa mediante la proporzionalità, dovendosi rinvenire una forma di limitazione del potere legislativo sulla base di un metodo analitico, oggettivo e razionale (46).

È in questa prospettiva che può riconoscersi autonomia alla proporzionalità rispetto alla mera ragionevolezza e rispetto al principio di eguaglianza, dovendosi verificare via via quale possa essere il contenuto del principio di cui trattasi nella demistificazione delle misure fiscali (cioè quando il legislatore introduce uno strumento o un'imposta in ambito tributario che non funziona a cagione di una incongruenza fra la *ratio* dell'istituto e i mezzi che sono predisposti per il raggiungimento di un dato fine) oppure nel rapporto

(46) Al riguardo, è del tutto condivisibile la tesi secondo cui «il principio di proporzionalità trova la sua ragion d'essere nella tutela dei diritti fondamentali» (cfr. G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, ult. op. cit., p. 137). Tuttavia, il ragionamento seguito sulla base del richiamo alla dettato costituzionale del *Grundgesetz* può essere parzialmente replicato rispetto al nostro dettato costituzionale che afferma di fondarsi sul lavoro, crea un nesso fra il capitale, l'iniziativa economica e funzione sociale, dichiara i diritti sociali (che non vengono enunciati nella Legge fondamentale tedesca). Questa distinzione pare di non poco momento e richiede di cogliere le peculiarità dell'applicazione del principio di proporzionalità alla stregua di un diritto fondamentale che viene in rilievo sulla base del fenomeno tributario (ossia quello al lavoro e all'impresa di cui si è detto *supra*).

con ciò che attiene al campo dei c.d. "tributi extrafiscali", delle sanzioni improprie, delle penalizzazioni fiscali, ossia della verifica della necessità delle misure fiscali in ambiti i cui obiettivi collaterali (rispetto al mero concorso alla spesa pubblica) potrebbero essere perseguiti mediante altri strumenti.

Fermo l'inquadramento generale del tema nel diritto tributario, si tratta di comprendere se e quale possa essere il ruolo della proporzionalità del legislatore come *limite* e come *fine* del legislatore tributario.

La tesi quivi esposta vuole considerare la proporzionalità, quale metodo di interpretazione del sistema tributario per favorire il recupero della razionalità e dell'unità nell'ambito di una legislazione affetta da patologica complessità. Come già sottolineato nel capitolo II, il criterio così fondato impone innanzitutto di poter ritrarre, anzitutto, il "vero" scopo (la *ratio*) del sistema normativo attraverso la comprensione del testo alla luce degli istituti e dei concetti rilevanti nella peculiare fattispecie. A questo proposito, occorre un'attenta indagine – poggiante su un metodo giuridico senza invadere campi e competenze di altri settori scientifici – avente ad oggetto la ragione sufficiente in base alla quale una data misura fiscale è stata posta da un legislatore di cui si presume la ragionevolezza (da intendersi come consapevolezza di circostanze e limiti dell'azione, alla stregua dei valori in gioco). Su tale premessa, la predisposizione di uno strumentario normativo predisposto risponde logicamente ad un fine esistente nella legge e che ne identifica lo spirito, distinto dalla ragione storica per la quale è stata posta la norma (c.d. *occasio legis*). Tenendo conto di tale importante distinzione occorre verificare se la *ratio legis* sia agevolmente rinvenibile dal testo della legge: un caso di questo genere può essere facilmente rinvenuto nella disciplina della c.d. *Robin Hood Tax* (*i.e.* art. dell'art. 81, commi 16, 17 e 18 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112), là dove si giustificava l'introduzione dell'addizionale IRES «*in dipendenza dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico*», rimarcando così l'aspirazione

ultima all'introduzione di uno strumento redistributivo dell'imposta (47). Altri casi possono riguardare altresì la disciplina del diritto europeo, là dove le direttive pongono espressamente nei considerando le finalità che ne identificano lo spirito.

Tuttavia, pur in mancanza di una espressa indicazione si deve pervenire alla ricostruzione della normativa sulla scorta dei canoni ermeneutici, quali in specie quello dell'interpretazione storica fondata sullo studio dei lavori preparatori sulla cui scorta è possibile ritrarre le ragioni della disciplina che è stata implementata; così come anche l'interpretazione sistematica – poggiante sull'assunzione fondamentale della ragionevole coerenza ed unità del tutto – consente di ritrarre lo spirito della disciplina dal rapporto vicendevole fra le diverse norme relative ad un istituto tributario o ad una disciplina di imposta (48).

Attraverso la *ratio* del sistema è dato comprendere quale possa essere la "proporzione" o la "misura" dell'intervento tributario nella compressione del diritto fondamentale di cui si è detto. È in quella motivazione che si evince l'afflato di misurazione della decisione pubblica al fine di assicurare quell'*utilitarismo sistematico* attuabile attraverso il metodo della proporzionalità.

Dopo aver individuato l'*an* del principio (tutela del contenuto essenziale del diritto fondamentale del privato), l'ambiziosa aspirazione quivi rimarcata impone di individuare anche il *quomodo*, introducendo questo tema il duplice quesito in ordine a:

(47) Tale profilo è stato valorizzato dalla Corte costituzionale, sent. 11 febbraio 2015, n. 10 nell'applicazione della proporzionalità a quella fattispecie impositiva.

(48) Un esempio di tale operazione che vede la ricostruzione della disciplina istitutiva di un tributo onde ritrarne la relativa *ratio* concerne gli studi sull'IRAP. Al riguardo, vedasi F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 1998, 3, pp. 627 ss.. Sullo stesso tema, vedasi R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive: profili sistematici*, Milano, 2007, pp. 32-33, secondo cui «i modelli teorici delle imposte assumono rilevanza ai fini dell'interpretazione solo in quanto abbiano in concreto ispirato le scelte del legislatore tributario, non solo a livello pre-legislativo, ma in modo da confluire nella *ratio legis*». V. anche E. DE MITA, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, pp. 32 ss., là dove viene trattato il tema della rilevanza dei fatti economici (indice dei fatti tributari) nelle operazioni esegetiche dirette alla comprensione della *ratio legis*.

(i) quale sia l'oggetto della proporzionalità nel diritto tributario, nel senso che il punto problematico attiene a ciò che deve essere oggetto di "proporzione";

(ii) quali siano gli elementi da porre in rapporto reciproco nella corrispondenza di misura in cui consiste la proporzionalità.

Quest'ultimo punto è in parte già stato chiarito con la definizione della topografia della mediazione, avendo avuto modo di precisare come l'aspetto relazionale su cui si fonda il metodo analitico non può che interessare lo spazio di operatività dello Stato (nel suo diritto ad ottenere le risorse per autofinanziarsi) rispetto a quello dell'individuo (nella sua dimensione di persona e nel suo diritto al lavoro e all'impresa). Tuttavia, siccome il processo di ottimizzazione attiene sostanzialmente al riferimento alla capacità contributiva, il risultato appare mutevole a cagione del contenuto sfuggente del principio. Ciò che può quindi condurre ad un riferimento variabile a seconda dell'oggetto dell'analisi proporzionale (di cui si è detto al punto *i*).

A questo riguardo, un primo ambito di indagine può venire in rilievo nell'individuazione della portata della proporzionalità quale *limite complessivo delle imposte* in una prospettiva macro. Ciò consentirebbe di valutare l'eventuale rilevanza costituzionale del rapporto mezzi/fini alla stregua dei valori in gioco secondo un ripensamento dell'assetto su cui poggia la Repubblica. Su tale profilo si avrà modo di approfondire tale tema nel successivo capitolo.

Nella prospettiva micro, invece, è difficile attribuire un ruolo al principio di proporzionalità nel caso concreto quale limite alle imposte subite dal singolo contribuente sulla base di un parametro soggettivo. È logicamente da escludere che si possa predicare la possibilità di agire dinnanzi alle Commissioni tributarie per ottenere la riduzione del carico fiscale di un periodo di imposta, dolendosi dell'eccesso impositivo in concreto subito. In tal modo, il sindacato tributario trasmoderebbe da controllo di legittimità (basato giustappunto sulla validità della legge rispetto ad un parametro costituzionale) ad una forma di giustizia equitativa. È chiaro a chiunque come una tale prospettiva

di analisi non abbia alcuna ragion d'essere in un sistema incentrato sul principio della riserva di legge e sul principio della capacità contributiva, rispetto ai quali si pone quale corollario il principio dell'indisponibilità del credito tributario, quale concetto che attiene all'individuazione dei margini entro cui una facoltà propria del contenuto di una data situazione giuridica soggettiva da parte del titolare dal lato attivo del rapporto obbligatorio d'imposta e, in specie e fra l'altro, delle facoltà di cessione e/o di rinuncia e/o di transazione e/o di compensazione. Detto in altri termini, la possibilità di adire i giudici tributari per sproporzione dell'ammontare delle imposte assolte sarebbe molto problematico, siccome apertamente in contrasto con l'irrinunciabilità dell'obbligazione *ex lege* (49).

A ciò aggiungasi altresì una possibile obiezione fondata sulla violazione del principio di eguaglianza in chi vede un collegamento diretto ed assorbente con il fenomeno tributario. In tal senso, la dottrina tedesca pare svalutare il nesso mezzi/fini in questo ambito ritenendo che mal si adatti nel giudizio concreto in cui verrebbe sottoposta al vaglio del giudice l'eccessività (o meno) del livello impositivo cui il contribuente è stato tenuto in base alla legge. Sicché, l'*Ubermaßverbot* (il divieto di eccesso) – nella fattispecie quivi immaginata – si porrebbe in frizione con il fondamentale principio di eguaglianza che viene valorizzata in particolare nella rilevanza costituzionale se-

(49) Sul tema dell'indisponibilità nei termini suddetti v. P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, 3, pp. 595 ss.; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2001, pp. 303 ss.. La dottrina ha ricostruito l'indisponibilità in materia tributaria alla stregua delle differenti assunzioni fondamentali su cui si reggono le differenti impostazioni teoriche, con le inevitabili ripercussioni in chiave applicativa in ordine ai concetti relativi al credito tributario (sul punto vedasi, E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, pp. 29; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1968, pp. 334 ss.; C. BAFILE, *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978, p. 46 ss.), all'obbligazione tributaria (in termini, B. COCIVERA, *Concordato tributario*, in *Enc. dir.*, VIII, pag. 528; P. PERUGGIA, *Concordato fiscale e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, pp. 922 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Agg. II, pp. 24 ss.; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA. VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* [a cura di MICCINESI], Padova, 1999, pag. 5) ovvero al tributo (cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, pp. 251 ss.; A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario* [a cura di LA ROSA], Milano, 2007, pp. 360), ovvero alla potestà d'imposizione (cfr. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pp. 274 ss.).

condo la Legge fondamentale tedesca, là dove – a differenza della nostra esperienza giuridica – manca un espresso riferimento alla capacità contributiva, quale principio che viene ritratto sulla base del principio di eguaglianza tributaria (50).

Se tali rilievi sono suscettibili di accoglimento rispetto alla portata micro, si deve rammentare per completezza come un ambito nel quale sembra trovare spazio il metodo proporzionale è quello ritraibile nell'art. 227 *Abgabenordnung* (AO) in tema di rinuncia (*Erlass*) in fase di riscossione del tributo. Secondo detta norma, «le autorità fiscali possono rinunciare in tutto o in parte dal rapporto debitorio a titolo di imposte se la loro riscossione sarebbe iniquo [*unbillig*] nel singolo caso. Alle stesse condizioni, gli importi già pagati possono essere rimborsati o accreditati» (51).

Detto in altri termini, si tratta di considerare la situazione particolare del contribuente, il quale – nella sua capacità di contribuzione alla spesa pubblica – deve essere tutelato contro la stessa ingerenza dello Stato nel caso in cui si trovi in una situazione obiettiva di difficoltà economica. Il principio di equilibrio nella ridetta fattispecie sarebbe espressione proprio di quel collegamento fra mezzi (tributari) e fini (finanziamento della spesa pubblica) alla luce degli interessi in gioco (tutela del contenuto essenziale del diritto al lavoro e all'impresa), tenendo conto che l'intervento pubblico su soggetti in crisi significa per lo Stato contribuire ad una fonte di sostentamento di sé stesso.

(50) Sul punto vedasi, K. TIPKE – J. LANG, *Steuerrecht*, Köhl, 2018, p. 118 ss.; H. KUBE, *Verhältnismäßigkeit von Steuern und Abgaben*, in M. JESTAEDT, – O. LEPSIUS, *Verhälnismäßigkeit: Zur Tragfähigkeit eines verfassungsrechtlichen Schlüsselkonzepts*, Tübingen, 2015, p. 165, il quale ritiene che non vi possa essere alcuno spazio per un ragionamento basato su fini concreti e mezzi concreti, per ciò che il principio di capacità contributiva è del tutto esaustivo in tal forma di garanzia del privato.

(51) Altre norme dello stesso tenore riguardano l'art. 163, paragrafo 1 AO (avente ad oggetto le deroghe di imposta per motivi di equità in fase di determinazione e a mente del quale «le imposte possono essere determinate in misura inferiore e le basi imponibili individuali che incrementano l'imposta possono non essere prese in considerazione nella determinazione dell'imposta se, nelle circostanze del singolo caso, la riscossione dell'imposta sarebbe ingiusta») nonché l'art. 222 AO (concernente il "rinvio dei versamenti" e secondo cui «l'amministrazione finanziaria può rinviare in tutto o in parte i crediti derivanti dal rapporto obbligatorio di imposta se la riscossione alla scadenza comporta un notevole disagio per il debitore e il credito non sembra essere messo a repentaglio dal rinvio»).

La dottrina tedesca ha, a questo riguardo, concretizzato le regole secondo modelli che risultano attuativi del principio di proporzionalità. Ciò che è avvenuto attraverso l'elaborazione del concetto di iniquità (*Unbilligkeit*) soggettiva e oggettiva.

La prima attribuisce rilevanza a considerazioni relative alla condizione della persona, cosicché – quand'anche vi sia conformità fra la fattispecie concreta e la norma impositiva (sotto il profilo sussuntivo) – si consente di rinunciare al credito in ragione della contraddizione che si verrebbe a creare fra l'apprezzamento compiuto dal legislatore e l'applicazione rispetto al caso concreto: detto in altri termini, vi sarebbe un caso di superamento della fattispecie legale rispetto allo scopo della legge (52).

L'iniquità oggettiva riguarderebbe, invece, casi in cui la disposizione tributaria sarebbe viziata sotto il profilo dell'idoneità o la necessità rispetto allo scopo cui è orientata.

Come è stato rilevato nella dottrina tedesca, trattasi di una duplice forma di riconoscimento della rilevanza economica del soggetto nell'impatto che può subire in ragione del fenomeno tributario. Ciò avviene sotto il profilo

(52) Per un approfondimento circa la casistica interessata dall'adozione di misure di rinuncia al credito tributario v. R. RÜSKEN, § 163, in F. KLEIN, *Abgabenordnung*, 2014, XII, Monaco. È stato osservato nella giurisprudenza che, in casi di sovraindebitamento o di insolvenza del contribuente, la giurisprudenza del *Bundesfinanzhof* ha riconosciuto che le sanzioni pecuniarie sarebbero prive della propria attitudine a essere un disincentivo dall'illecito tributario, là dove il contribuente versi in una situazione in cui gli è difficile assolvere a qualsiasi obbligo. Sicché in un caso del genere l'aggravio derivante dalla sanzione pecuniaria non sarebbe idoneo al raggiungimento dell'obiettivo per il quale viene istituito per legge (cfr. BFH, 8 marzo1984, I R 44/80). In genere la rinuncia avviene in misura parziale (v. BFH, 16 luglio 1997, XI R 32/96). Altri casi in cui può venire in rilievo forme di iniquità soggettiva potrebbero riguardare i casi di malattia grave, incidenti oppure altri motivi imprevedibili che non sono suscettibili di dubitare dell'affidabilità del contribuente circa l'assolvimento delle sue future obbligazioni di imposta. In tal senso leggesi la circolare del Ministero delle finanze tedesco in tema di sgravio dagli obblighi dei contribuenti (AEAO, 31 gennaio 2014, n. 0108334, parte I, 2014, p. 206 ss.), là dove si fa riferimento alle maggiorazioni per la tardività (*Säumniszuschläge*) che «sono dovute all'applicazione della legge solo per effetto del decorso del tempo senza che la colpa sia imputabile al contribuente (sentenza BFH del 17. 7. 1985, I R 172/79, BStBl 1986 II pag. 122). Esse rappresentano in primo luogo un mezzo per esercitare pressioni per far valere i crediti fiscali dovuti, ma sono anche un corrispettivo per il rinvio del pagamento e il risarcimento delle spese amministrative sostenute (sentenza BFH del 29. 8. 1991, V R 78/86, BStBl II pag. 906). Nella misura in cui questo obiettivo non può più essere raggiunto con le penalità di mora percepite, la loro riscossione è oggettivamente ingiusta, in modo da potervi rinunciare in tutto o in parte secondo il § 227 AO».

della *necessità* di un'esenzione là dove la tassazione possa dar luogo all'annullamento o al grave danneggiamento di taluni aspetti essenziali per la prosecuzione di un'attività economica condotta dal soggetto passivo di imposta. A ciò si accompagna altresì il requisito della *meritevolezza* dell'esenzione, con la conseguenza che dovrebbe essere negata la rinuncia all'imposta nel caso in cui la situazione di insolvenza sia dovuta ad una condotta imprudente o antieconomica dell'imprenditore (si pensi agli sprechi in spese voluttuarie).

Gli strumenti di concretizzazione dell'equità ammessi dall'*Abgabenordnung* dovrebbero essere ricondotti ad unità concettuale attraverso l'applicazione del principio di proporzionalità nella concretizzazione oggettiva della regola (per ciò che un lettura dell'iniquità oggettiva in termini di idoneità e necessità) e in quella soggettiva (sotto il profilo del bilanciamento e dell'adeguatezza della riduzione del sacrificio per il singolo in ragione del maggior beneficio collettivo che può derivare per lo Stato dal mantenimento della singola realtà produttiva) (53).

Si pensi a quanto potrebbe essere importante una regola del genere rispetto all'esigenza di tutela dell'impresa nel fronteggiare i disagi obiettivi provocati dall'emergenza COVID: ciò che risulta congeniale ad evitare forme di iniquità nell'applicazione del tributo sulla base di una scelta fondata sull'equilibrio (cioè sul metodo proporzionale) e sulla ragione.

Nel nostro sistema tributario, considerazioni sull'applicazione in concreto del principio di proporzionalità potrebbero venire in rilievo rispetto ad

(53) Per un'operazione tendente all'unificazione concettuale delle misure adottabili in ipotesi di iniquità soggettiva ed oggettiva attraverso il principio di proporzionalità vedasi M. HEINTZEN, *Il principio di proporzionalità*, Modena, 2015, pp. 64-66.

alcuni istituti, quale quello della transazione tributaria (54) oppure quello degli accordi in sede di riscossione (55) o ancora rispetto alla riduzioni degli addebiti sanzionatori (56). Tuttavia, nonostante tali temi siano meritevoli di approfondimento proprio alla luce dell'analisi proporzionale, non si può far

(54) Si pensi ad esempio la rilevanza di una scelta relativa alla rinuncia parziale dei crediti tributari (cristallizzati in via definitiva) nell'ambito della procedura di cui all'art. 182-*ter* l. fall., là dove l'Amministrazione finanziaria – pur rimanendo ferma l'insindacabilità del merito delle scelte discrezionali nel controllo da parte della Corte dei Conti (art. 1, l. n. 20/1994) – è tenuta a rispettare la fondamentale regola della congruità dei singoli atti compiuti rispetto ai fini imposti, in via generale o in modo specifico, dal legislatore. Sicché, il limite all'insindacabilità delle scelte discrezionali della pubblica amministrazione risponde all'esigenza di accertare che l'attività svolta si sia ispirata a criteri di ragionevole proporzionalità tra costi e benefici (in tal senso, Cass. civ. Sez. Unite, sent. 19 gennaio 2018, n. 1408). Sul tema v. R. BOGONI – E. ARTUSO, *La "transazione fiscale": profili tributari e processuali*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2020, 1, pp. 409 ss.; G. ROCCO, *Iva e transazione fiscale: le prospettive alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia e del diritto europeo*, in *Dir. Fall.*, 2016, 3-4, pp. 742 ss. Sul tema della transazione fiscale vedasi anche F. PAPARELLA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182- ter l.f.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. Trib.*, 2018, 2, pp. 317; M. ALLENA, *La transazione fiscale: dalla legge fallimentare al codice della crisi d'impresa*, in A. GUIDARA, *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario – Atti del convegno di Catania, 25 e 26 ottobre 2019*, Pisa, 2020, pp. 161 ss.

(55) Si fa riferimento quivi a quei principali ambiti di discrezionalità riconosciuta in capo all'Amministrazione finanziaria nella fase non esecutiva della riscossione, quali in specie e fra l'altro, quelli concernenti la concessione di dilazioni di pagamento, oppure il pagamento mediante cessione di beni culturali, oppure le compensazioni, o ancora l'ambito delle misure cautelari amministrative. Da ultimo sul tema in generale, v. M. MAURO, *Gli accordi nella riscossione dei tributi*, in A. GUIDARA, *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario – Atti del convegno di Catania, 25 e 26 ottobre 2019*, Pisa, 2020, pp. 137; F. CROVATO, *Spazio per accordi Fisco - contribuente anche al di fuori di espresse previsioni legislative?*, in *Riv. dir. trib. on line*, 13 aprile 2020; A. GUIDARA, *Indisponibilita' del tributo e accordi in fase di riscossione*, Torino, 2010, p. 165 ss.

(56) V. art. 7, comma 4 del d.lgs. n. 472/1997 (come modificato da ultimo in base all'art. 16, comma 1, lett. c), n. 2), d.lgs. n. 158/2015) secondo cui «qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo». La novella del 2015 ha eliminato il termine "eccezionali" che veniva precedentemente riferito alle circostanze giustificative della sproporzione. Al riguardo, la giurisprudenza di merito ha valorizzato tale dato, ritenendo in materia di infrazioni doganali che gli Stati membri dell'UE devono esercitare la loro competenza nel rispetto dei principi generali del diritto ed in particolare del principio di proporzionalità della sanzione. Ciò posto, il superamento della considerazione dell'eccezionalità delle circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra il tributo dovuto a fronte della violazione commessa e la sanzione applicabile (art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997) è un chiaro segnale di avvicinamento, a livello sistematico, all'applicazione del menzionato principio in relazione al danno che la violazione può provocare all'Erario. Tant'è che «proporzionalità significa infatti "congruità allo scopo" e pertanto, innanzitutto, per stabilire tale proporzione, bisogna guardare, ovviamente, sia alla gravità della violazione, da un lato, sia alla entità della sanzione e alle modalità di sua determinazione, dall'altro».

altro quivi che accennare alla rilevanza delle problematiche sul piano dell'attuazione del rapporto obbligatorio di imposta e nel campo sanzionatorio, tenuto conto dell'ordine di priorità che la presente indagine si propone di perseguire.

Piuttosto, l'attenzione verrà posta sull'oggetto della proporzionalità a un livello più generale e segnatamente:

a) nel capitolo seguente si indagherà la rilevanza del principio di proporzionalità in una prospettiva "macro" e, quindi, nella rilevanza quale criterio di analisi nell'individuazione dei limiti massimi alla contribuzione e, quindi, nell'applicazione della proporzionalità dell'intero sistema tributario complessivamente inteso;
b) dipoi e nel medio-sistema, si avrà riguardo alla proporzionalità tra le singole imposte o tra singoli soggetti passivi di imposta;
c) da ultimo, si farà riferimento alla proporzionalità della struttura delle singole imposte.

CAPITOLO IV

Proporzionalità del sistema tributario nel suo complesso

SOMMARIO: 1. I termini di riferimento per una ricostruzione del limite complessivo: Costituzioni europee e le diverse tesi sulla capacità contributiva nella nostra Costituzione; – 2. Segue: il ruolo della proporzionalità secondo la Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Le peculiarità del caso *Gáll* e delle "sentenze ungheresi" sull'imposta confiscatoria; – 3. Segue: uno sguardo di diritto comparato alla reazione agli interventi fiscali confiscatori in alcune esperienze europee; – 3.1. La teoria dell'*Halbteilungsgrundsatz* secondo il *Grundgesetz* e le regole di progettazione delle imposte in Germania; – 3.2. La deferenza del controllo di costituzionalità francese: valorizzazione dell'aliquota e del principio di eguaglianza; – 3.3. Tutela dell'essenza dei diritti fondamentali contro l'imposta confiscatoria nella giurisprudenza costituzionale elvetica; – 4. Prima ipotesi secondo la tesi che ricostruisce la capacità contributiva come criterio di riparto; – 4.1. Funzionalizzazione delle entrate e concetto di pubbliche spese; – 4.2. Limite derivante dall'ammontare delle spese, divieto di indebitamento e proporzionalità intergenerazionale; – 5. Seconda ipotesi con ribaltamento di prospettiva: proporzionalità del livello di tassazione quale limite alla spesa pubblica; – 6. Riflessioni *de iure condendo*.

§. 1. I termini di riferimento per una ricostruzione del limite complessivo: Costituzioni europee e le diverse tesi sulla capacità contributiva nella nostra Costituzione.

Il principio di proporzionalità, quale limite nel sistema tributario complessivamente inteso, esplica la propria funzione di ottimizzazione del principio di capacità contributiva e dell'interesse fiscale, nella tutela del contenuto essenziale del diritto fondamentale al lavoro e all'impresa.

In questo senso esistono molteplici dati emergenti dalle esperienze costituzionali europee dalle quali è possibile ritrarre la necessità di limitazione sulla base di un nesso esistente con quel concetto fondamentale di tutela del privato, sia pur nel soddisfacimento dell'interesse collettivo.

Nella logica delle garanzie esistenti nel mondo medievale, già la *Magna Carta Libertatum* imponeva una limitazione della potestà tributaria attraverso

l'imposizione di tributi ragionevoli (*reasonable revenues*) e, quasi come fosse specificazione di tale regola, l'esercizio di tale potere non può andare a detrimento dell'uomo o della proprietà (1). Val quanto dire che occorre individuare una misura nel livello impositivo proprio per non distruggere l'essere umano nella propria dignità e nella sua capacità produttiva per lo stesso sovrano.

A questo riguardo valga rammentare, anzitutto, l'art. 13 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, secondo cui «*elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*» (2).

Tale formula viene sostanzialmente riproposta in occasione della Costituzione di Weimar del 1919, là dove all'art. 134 si precisava che «*Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei*» (3).

Su tale stessa linea interpretativa paiono muoversi anche altre costituzioni più recenti, quali la costituzione spagnola del 1978, a mente del quale «*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*» (4).

La nostra tradizione costituzionale si pone in un rapporto di stretta continuità con la tradizione derivante dalla Dichiarazione dei diritti dell'uomo e

(1) Cfr. *Magna Charta*, 4 «*The guardian of the land of an heir who is under age shall take from it only reasonable revenues, customary dues, and feudal services. He shall do this without destruction or damage to men or property*».

(2) Art. 13 «per il mantenimento della forza pubblica e per le spese d'amministrazione è indispensabile un contributo comune; esso deve essere equamente suddiviso tra tutti i cittadini in base alle loro capacità».

(3) Art. 134 «Tutti i cittadini, senza distinzione, contribuiscono, in proporzione ai loro mezzi, a tutte le spese pubbliche, in conformità alla legge».

(4) Articolo 31«Tutti contribuiranno a sostenere le spese pubbliche in conformità con le loro capacità economiche mediante un sistema tributario giusto, ispirato ai principi di uguaglianza e progressività che, in nessun caso, avrà finalità espropriativa.

La spesa pubblica realizzerà una equa assegnazione delle risorse pubbliche e la sua programmazione ed esecuzione risponderà ai criteri di efficienza ed economicità».

del cittadino. A questo riguardo si rammenta che, secondo l'art. 25 dello Statuto Albertino, tutti i regnicoli «contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato».

Formula che poi viene ulteriormente arricchita nella nostra Costituzione all'art. 53, là dove si richiede l'assolvimento dell'obbligo a concorrere alla spesa pubblica «*in ragione della loro capacità contributiva*».

Tutte queste norme – pur nella diversità linguistica che li connota – trovano il loro minimo comun denominatore nella esigenza di "misura" (*recte*: di proporzione) tra ciò che spetta allo Stato per autofinanziarsi e ciò che appartiene all'individuo. E infatti, si riportano sempre formule che implicano un nesso di corrispondenza a due termini di riferimento, quale "in proporzione", "in ragione", "*im Verhältnis*", "*en raison*"; solo la costituzione spagnola utilizza la formula "*de acuerdo con*" che letteralmente potrebbe essere intesa "d'accordo" (quasi a sottolineare il profilo consensualistico del fenomeno tributario) deve essere intesa in base al contesto come "in conformità".

Sin dalla Magna Carta, v'è sempre stata la spinta verso l'introduzione di limiti verso il potere impositivo. Tale aspirazione ha trovato concretizzazione, per un verso, nel controllo da parte dei rappresentanti dei contribuenti delle ragioni e della necessità per la quale un nuovo onere veniva istituito (ossia attraverso il principio della riserva di legge) e, per altro verso, nel principio di capacità contributiva. Tuttavia, fermo che alcune esperienze non conoscono affatto il concetto di *ability to pay* (si pensi ad esempio all'ordinamento olandese), anche dove è stato formalmente oggetto di costituzionalizzazione questo principio non è mai parso suscettibile di un'agile e definitiva ricostruzione, risolvendosi piuttosto in una sorta di scatola vuota in cui riversare molteplici elaborazioni a seconda delle diverse premesse teoriche da cui si muove (5).

(5) Si pensi ad esempio alla formula utilizzata da Otto Mayer, il quale intendeva la capacità contributiva economica in senso ampio come l'assieme dei momenti economici che rende possibile le prestazioni dell'imposta, comprendendosi sotto tali momenti, oltre l'entità del reddito, ogni sorta di circostanza quale «l'essere o non il contribuente gravato di debito, la fonte onde il reddito emana, che possono influire a far variare la quantità di prestazioni» O. MEYER, *Die Principiien der gerechten Besteuerung*, Berlino, 1884, p. 6 ss.

In particolare, nella dottrina italiana ricorrono due fondamentali scuole di pensiero sulla ricostruzione della capacità contributiva.

Come è ben noto, un primo corno dell'alternativa si pone sul terreno dell'*assolutezza* del limite rinvenibile nella capacità contributiva: essa può consistere in fatti o situazioni suscettibili di rivelare, direttamente od indirettamente, l'esistenza di una forma di ricchezza in capo al soggetto passivo. Sicché si fa riferimento essenzialmente ai tre indici immaginabili del reddito, del patrimonio, dei consumi. Tale tesi del limite assoluto poggia sulla valorizzazione del contenuto precettivo risultante dall'art. 53 Cost. (6) e, in specie e fra l'altro, nel suo collegamento con l'art. 2 Cost. (7), per ciò che il dovere tributario dev'essere inteso quale vincolo di solidarietà economico-sociale e deve sussistere fintantoché si possa individuare una fonte economica (giustappunto un indice rivelatore di ricchezza). L'art. 53 quindi porrebbe la necessità di indentificare la titolarità (idoneità soggettiva) di situazioni giuridiche soggettive aventi contenuto patrimoniale, suscettibili di fornire liquidità mediante cessione sul mercato e, quindi, attraverso la trasformazione dei cespiti in denaro, che possono essere quindi impiegati nell'estinzione dell'obbligazione tributaria. Ciò significa che nel presupposto di imposta (ossia

(6) Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, Torino, 2007, pp. 52 e 53, il quale nega la validità del la tesi che vuole identificare nell'art. 53 un criterio di riparto, per ciò che finisce per svilire il ruolo di limite alla norma costituzionale, dando luogo ad una sorta di *interpretatio abrogans*. Inoltre, l'Autore rileva come sia in realtà insoddisfacente la teoria che vede la capacità contributiva alla luce del beneficio ritratto dai pubblici servizi, in quanto sarebbe impossibile misurare il godimento che ciascuno potrebbe ritrarre dai servizi indivisibili, né sarebbe possibile denunciare l'illegittimità costituzionale delle imposte per servizi non fruiti in concreto.

(7) Cfr. G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto* internazionale, Padova, 2008, pp. 93; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva (voce)*, in *Enc. dir.*, *Agg.*, III, Milano, 2001, 345; G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 495; Id., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in*Riv. dir. trib.*, 2004, 905; Id., *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 89; Id., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; L. FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; Id., *Il senso della capacità contributiva*, in L. PERRONE E C. BERLIRI (a cura di), *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 35; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 14; F. MOSCHETTI, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988, 2; L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 577; G. PUOTI, *Il principio di capacità contributiva nel pensiero di Gian Antonio Micheli*, in Aa.Vv., *Studi in memoria di Gian Antonio Micheli*, Napoli, 2010, 45.

nell'indice rivelatore di ricchezza) si possono rinvenire i mezzi necessari all'assolvimento dell'onere impositivo. La ricchezza colpita dalla prelievo deve poter essere destinata al versamento delle imposte, potendo essere tale prima fonte individuabile nel patrimonio, che può essere reso liquido mediante cessione dei propri beni, purché il prelievo non abbia carattere espropriativo/confiscatorio.

Secondo altra linea teorica, l'art. 53 Cost. (capacità contributiva) deve trovare un collegamento essenziale con l'art. 3 Cost. (eguaglianza) quale criterio di riparto della spesa pubblica (8). E difatti, il prelievo fiscale, essendo funzionale all'assolvimento dei diritti sociali previsti in Costituzione, è orientato sulla base della capacità contributiva quale strumento distributivo della ricchezza. Su tale premessa, la capacità contributiva può validamente essere ritratta da fatti o situazioni suscettibili di favorire il mutamento di posizione del consociato all'interno della comunità cui appartiene, cosicché la soggettiva passiva d'imposta può essere attribuita anche a coloro che integrano presupposti socialmente rilevanti, purché espressivi di un'attitudine differenziata ed economicamente valutabile. Detto in altri termini, si può andare oltre lo schema tradizionale secondo cui il fatto rivelatore di ricchezza deve poter essere "scambiabile" sul mercato. La capacità contributiva, nella sua funzione di riparto della spesa pubblica, si risolve nello strumento di rimozione degli ostacoli fra consociati e, quindi, delle situazioni di disequilibrio sociale, derivante dal diverso possesso di determinate attitudini, poteri e diritti in capo ai singoli. Nella logica distributiva del prelievo, quindi, la capacità contributiva

(8) Cfr. A. FEDELE, *Gli incrementi «nominali» di valore nell'INVIM ed il principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin. sc. Fin.*, 1982, 57; IDEM, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 471; IDEM, *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 30; ID., *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, 21; IDEM, *Imposte reali e imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 467; IDEM, *diritto tributario (principi)*, in *Enc. dir.*, Annali, II, 2, 456; F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 630; IDEM, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. comm.*, 2002, p. 144; IDEM, *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2007; IDEM, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. comm.*, 2009, p. 559; ID., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 303; IDEM, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 499; IDEM, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 771.

dovrebbe essere rinvenuta anche nelle mere posizioni di vantaggio riconoscibili in capo al privato. Il legislatore ha un'ampia libertà di scelta degli indici di capacità contributiva secondo il principio dell'eguaglianza, essendo tenuto solo al limite della non arbitrarietà e della ragionevolezza nell'applicazione del criterio distributivo. Ciò conduce a rinvenire la capacità contributiva anche in eventi, fatti o situazioni non aventi contenuto patrimoniale, purché essi possano essere suscettibili di misurazione in danaro. In altri termini sarebbe possibile introdurre presupposti di imposta al di là dei modelli tradizionali (reddito, patrimonio, consumo) (9), i quali potrebbero essere insuscettibili di ricavare da sé stessi la provvista per l'assolvimento del tributo, pur esprimendo una posizione di vantaggio rispetto agli altri consociati (10).

Dovendo prendere atto della difficoltà derivante dalle varietà contenutistiche attribuite al concetto giuridico di capacità contributiva, è dato procedere in via abduttiva ponendo delle questioni in termini di possibili riscontri

(9) In particolare, il problema si pose con l'introduzione dell'IRAP, là dove non si colpiva nessuna delle categorie tradizionali di ricchezza, ma si introduceva la possibilità di tassare l'autonoma organizzazione di impresa dalla quale si ritrarrebbe un valore aggiunto per il soggetto passivo. È questa potenzialità che farebbe individuare una posizione di vantaggio in capo al soggetto titolare di situazioni soggettive afferenti a quel complesso organizzato di mezzi e di persone. Addirittura si arriva a ritenere integrato il presupposto impositivo anche sulla base di una presunzione di autonoma organizzazione: e difatti, quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma dell'art. 3 d.lgs. n. 446/1997, comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, tale attività (essendo esercitata da tali soggetti strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta) costituisce *ex lege*, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione (Cass. civ. Sez. Unite, sent. 14 aprile 2016, n. 7371).

Analogo tema si pone per i tributi ambientali i quali sono giustificabili nella prospettiva di riparto del potere di "modificazione" ambientale derivante dall'esercizio di determinate attività.

(10) Al riguardo, si pensi alle recenti proposte in tema di *Robot tax* che muovono da una ricostruzione poggiante sull'individuazione della capacità contributiva nella titolarità di situazioni giuridiche a contenuto patrimoniale e "civico" (cfr. G. FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, in *Riv. dir. trib on line* del 10 marzo 2017). La proposta di Bill Gates di una tassazione delle imprese in ragione dell'impiego di meccanismi robotizzati e sostitutivi della manodopera umana dovrebbe essere diretta al finanziamento dell'assistenza sociale a favore delle classi e degli individui più deboli oppure per l'implementazione di alcuni settori fondamentali nella crescita del capitale umano (quale in specie l'istruzione). In tal modo, il valore aggiunto generato dalla maggiore efficienza derivante dall'impiego dei *robot* nell'impresa verrebbe attraverso il prelievo fiscale ad essere redistribuito in favore di soggetti che hanno un basso grado di istruzione e vivono un disagio occupazionale in economie in cui è richiesta un'alta specializzazione.

dalle ipotesi immaginabili alla stregua delle due tesi principali sulla capacità contributiva. Solo in tal modo è possibile comprendere quale possa essere il processo di ottimizzazione di quel principio (secondo la duplice prospettiva) attraverso il principio di proporzionalità. In tal modo, è dato intravedere la possibile reazione delle due impostazioni teoriche rispetto alle questioni fondamentali per il diritto tributario nell'individuazione di un limite al potere tributario nel suo complesso.

§. 2. Segue: il ruolo della proporzionalità secondo la Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Le peculiarità del caso *Gáll* e delle "sentenze ungheresi" sull'imposta confiscatoria.

Il ragionamento basato esclusivamente sulle esperienze costituzionali europee sarebbe certamente parziale se non si considerassero anche i dati risultanti a livello internazionale. A questo riguardo, occorre aver riguardo alla rilevanza anche nel nostro ordinamento della Convenzione europea dei diritti dell'uomo per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali (d'ora in poi, CEDU) e nel suo Protocollo addizionale relativo alla "protezione della proprietà" (11).

Come è ben noto, trattasi di un trattato internazionale multilaterale da cui discendono "obblighi" per la nostra Repubblica direttamente dall'art. 117, comma 1 Cost.. Come tale, la norma nazionale incompatibile con la CEDU e, dunque, con quegli "obblighi internazionali", viola per ciò stesso il parametro costituzionale dell'art. 117 Cost., là dove si pone un "rinvio mobile" alla norma convenzionale di volta in volta conferente, per il cui tramite si

(11) Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con L. 4 agosto 1955, n. 848. Per un approfondimento sui temi di diritto tributario e l'incidenza dei principi recati dalla predetta Convenzione, vedasi A. CALZOLARI, *CEDU e diritto tributario: i diritti fondamentali dell'uomo vengono in soccorso del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2017, fasc. 24, pp. 1926-1934; IDEM, *La tutela CEDU del diritto di proprietà nella dimensione del giusto tributo: il principio di proporzionalità*, in *Corr. Trib.*, 2017, 42, pp. 3315-3322; IDEM, *La tutela CEDU del diritto di proprietà: la base legale del giusto tributo,* in *Corr. Trib.*, 2017, 40, pp. 3148-3154.

attribuisce operatività e contenuto a quegli obblighi internazionali genericamente evocati e, con essi, al relativo parametro predetto (12).

La definitiva uniformità dell'applicazione del Trattato è garantita dalla funzione nomofilattica riconosciuta in capo alla Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo. Sicché, il giudice interno è tenuto ad un'interpretazione conforme alla disposizione convenzionale. Ciò che deve pur sempre entro i limiti nei quali ciò sia permesso dai testi delle norme. Ove tale interpretazione adeguatrice non sia possibile e quindi sia ragionevole dubitare della compatibilità della norma interna con la disposizione convenzionale "interposta", il giudice nazionale deve proporre la relativa questione di legittimità costituzionale rispetto al parametro dell'art. 117 comma 1, cost. In tal caso, la Corte costituzionale deve accertare la sussistenza del denunciato contrasto e, in caso affermativo, verificare se le stesse norme CEDU, nell'interpretazione data dalla Corte di Strasburgo, garantiscono una tutela dei diritti fondamentali almeno equivalente al livello garantito dalla Costituzione italiana, vendicando la compatibilità della norma CEDU nell'interpretazione del giudice cui tale compito è stato espressamente attribuito dagli Stati membri, con le pertinenti norme della Costituzione, così risultando realizzato un corretto bilanciamento tra l'esigenza di garantire il rispetto degli obblighi internazionali voluto dalla Costituzione e quella di evitare che ciò possa comportare per altro verso un *vulnus* alla stessa Costituzione (13).

Sempre quanto al rapporto fra fonti, occorre rammentare che la CEDU assume rilevanza anche rispetto al diritto europeo, in quanto l'Unione Europea ha aderito alla CEDU e i diritti fondamentali (tutelati dalla predetta Convenzione e risultanti dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri) fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali (art. 6, parr. 2-3, del TUE).

Si è già visto come la Corte EDU ha fatto un ampio impiego del principio di proporzionalità, quale mezzo su cui si basa il ragionamento giuridico

(12) Corte Cost., sentt. 24 ottobre 2007, n. 348 e n. 349.

(13) Corte Cost., sentt. 24 ottobre 2007, n. 348 e n. 349, là dove si nega tuttavia il potere di disapplicazione del giudice nazionale in ipotesi di difformità con il dettato CEDU.

diretto alla tutela del contenuto essenziale dei diritti fondamentali all'interno dei rapporti con altri interessi pubblici.

A questo riguardo, si rimarca che il raggio applicativo della CEDU investe in particolare il contenuto della proprietà prevista dall'art. 1 del Protocollo n. 1 secondo cui l'imposizione fiscale sarebbe fra le eccezioni ammesse nella tutela dell'ingerenza dello Stato sulla proprietà (14).

Se ciò è vero, occorre comunque individuare un giusto equilibrio rispetto a quell'ingerenza, quand'anche si versi nell'eccezione concernente la materia fiscale. Ciò che risulta realizzabile attraverso una misura fiscale (di ingerenza) che tenga conto delle esigenze dell'interesse generale della comunità e degli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo. È ben possibile, quindi, che l'obbligazione a titolo di imposta si riveli contraria alla garanzia sancita dall'art. 1 del Protocollo n. 1, là dove imponga alla persona un carico eccessivo o sia fondamentalmente di pregiudizio alla sua situazione finanziaria (15).

Tuttavia, la Corte – pur riconoscendo il suddetto principio di diritto nell'interpretazione – si è mostrata deferente rispetto all'ampio margine di discrezionalità degli Stati parti della Convenzione, riconoscendo come siano i Governi a dover decidere il livello di imposizione sulla base di complesse valutazione in ordine ai problemi politici, economici e sociali che la Convenzione rimette alla competenza degli Stati, non potendo essere altrimenti se si tiene conto che i Governi nazionali si pongono in condizioni migliori della Corte EDU nella risoluzione di tali problemi.

Detto in altri termini, il limite sussiste in base alla Convenzione, pur dovendosi riconoscere l'ampio margine di apprezzamento in capo alle autorità nazionali. Il diritto di proprietà è comprimibile sulla base del prelievo

(14) Art. 1 del Protocollo n. 1 CEDU, secondo cui «1. Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per cause di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale.

2. Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende».

(15) Corte EDU, sentenza 16 marzo 2010, (n. 72638/01), *Di Belmonte c. Italia*.

tributario, purché si rinvenga una misura equa nella composizione dei diversi interessi.

Ciò deve avvenire – oltre che secondo il rispetto del principio di riserva di legge e in ragione di una finalità pubblica – in base al principio di proporzionalità quale misura di ottimizzazione del principio avente ad oggetto il contenuto della proprietà e del principio statuale secondo cui occorre il reperimento di fonti di finanziamento della spesa pubblica.

A questo riguardo, risulta di grande interesse il caso *Gàll* in cui la Corte EDU si è trovata a trattare una curiosa vicenda istituzionale interna all'Ungheria.

Nel luglio 2010 il Parlamento ungherese aveva approvato una legge tributaria secondo cui i dipendenti pubblici – i quali avevano ricevuto dei compensi oppure delle indennità in ragione del conclusione del rapporto lavorativo in misura superiore ad una data cifra – erano tenuti ad un'aliquota pari al 98%. La misura fiscale veniva giustificata dalla duplice circostanza che ricorressero delle ragioni di moralità pubblica per il prelievo e le esigenze di cassa in una situazione sfavorevole per il bilancio statale.

La Corte costituzionale ungherese – investita del vaglio di legittimità costituzionale dell'intervento – valorizzò l'aspetto oggettivo del *tax rate* (particolarmente incisivo per il privato), piuttosto che le esigenze statuali di indirizzo della moralità pubblica (fine perseguito dalla legge tributaria). Sicché, la Corte costituzionale prese atto della violazione del principio della *50% rule*, che rendeva sostanzialmente confiscatorio e punitivo il prelievo fiscale, dichiarando l'illegittimità costituzionale della norma sin dalla sua emanazione (16).

(16) In particolare, la Corte costituzionale ungherese (sentenza 26 ottobre 2010, n. 184 (X.28.)AB) aveva motivato la propria decisione sulla base delle seguenti motivazioni «5.2. ... [The Act] applies to ... payments originating in unconditional statutory entitlements and defined by objective criteria, that is, to those ... received from any source specified in the Act and exceeding the [relevant] amount .... The Act does not apply only to budgetary institutions but to other, State-owned employers as well. The use of private resources depends on the citizens' relatively free choices and autonomous decisions. However, decisions concerning public funds are different. [The impugned legislation] relates to public funds, and determines – at least indirectly – the use of public resources.

5.3. ... Depending on the circumstances, [the] 98% tax may apply to payments which derive from the obligatory application of cogent legal provisions. ... In these cases, the special tax does not function as a regulatory instrument, given its inescapable factual basis. Nor does

Il Parlamento, tuttavia, reintrodusse l'imposta con aliquota del 98%, selezionando alcuni soggetti passivi di imposta (cioè vennero esclusi alcuni alti funzionari) e, al contempo, fu modificata anche la Costituzione ungherese, prevedendo la possibilità di istituire imposte retroattive fino a cinque anni prima e limitando il sindacato di legittimità costituzionale rispetto alle leggi di bilancio e in materia tributaria. Tale limite fu mantenuto anche nella costituzione ungherese entrata in vigore il 1° gennaio 2012 ed ammette il controllo da parte della Corte costituzionale solo in caso di violazione della dignità umana e di altri diritti fondamentali (libertà di manifestazione del pensiero, protezione dei dati personali, ecc.).

Sicché, l'imposta del 98% fu nuovamente sottoposta al vaglio della Corte, ma questa volta in ragione per lesione della dignità umana, in quanto l'intenzione di colpire redditi elevati conduceva ad una logica sanzionatoria in relazione ai redditi la cui origine si assumeva che fosse moralmente dubbia, senza consentire la prova contraria da parte dei contribuenti.

---

it aim to prevent abusive payments; its purpose is rather to levy almost the entire income [in question] for the central budget. ...

The volume of public duties is considered unconstitutional if they have a confiscatory nature or amount to an evidently excessive rate of the kind which can be regarded as disproportionate and unjustified. ...

The material case concerns a substantial punitive tax which also applies to payments which are received, by virtue of law and within the limits of the proper exercise of rights, upon the termination of employment in the public sector. The Act would be applied also in cases where no infringement of law can be established in connection with the payments concerning the termination of a legal relation. It would deprive the taxable persons of incomes originating in unconditional statutory entitlements. ...

To increase budgetary revenues and secure a general and proportionate distribution of public burden is only the secondary and eventual purpose of the legislator when introducing such a tax. The direct purpose of the legislator in this case is to set a certain barrier on incomes by using the means of tax law. However, imposing a tax or other similar duty is no constitutional means to achieve such purpose. Several constitutional instruments are at the disposal of the legislator to accomplish its objective. It may reduce or even abolish some State allowances falling under the scope of the Act for the future, or transform the allocation system so that in the future it should not be possible to acquire further entitlements to allowances above a certain limit. Nonetheless, the discretion of the legislator only prevails in the framework of international and European community law» (così il testo della sentenza ungherese riportata e tradotta dalla sentenza della Corte Edu).

Sennonché, la Corte costituzionale ungherese – in questo limitato spettro di analisi – pose l'accento sull'interesse statuale e delle finalità extra-fiscali della speciale imposta (17): essa non sarebbe diretta a generare maggiori entrate per lo Stato, ma avrebbe funzione di regolamentazione delle politiche economiche statali, con la conseguenza che non vi potrebbe essere alcuna ingerenza da parte dei giudici, dovendosi riconoscere un ampio margine di discrezionalità in capo al legislatore. Ciò posto, la circostanza che l'imposta fosse correlata ad un presupposto specifico (e cioè la conclusione del rapporto di lavoro del *civil servant*) avrebbe giustificato il prelievo, essendo limitato alle sole erogazioni aventi titolo nella conclusione del rapporto di lavoro. Per tale motivo l'imposta non avrebbe potuto costituire un'impropria interferenza dello Stato con l'autonomia del singolo (18).

(17) V. D. DÉAK, *Pioneering Decision of the Constitutional Court of Hungary to Invoke the Protection of Human Dignity in Tax Matters*, in *Intertax*, 39, 11, 2011, pp. 534–542.

(18) Più nel dettaglio, la Corte costituzionale ungherese (sentenza n. 37/2011 (V.10.) AB secondo cui: «1. ... The Constitutional Court has held that the retroactive effect of the Act does not only apply to incomes earned *contra bonos mores*, but also to incomes originating in unconditional statutory entitlements. Payments of statutory amounts [which have not been abolished] cannot be regarded as being *contra bonos mores*.

As regards the prospective provisions of the Act, the Constitutional Court has pointed out that the tax in issue is also applicable to payments received legally and within the limits of proper exercise of rights upon termination of employment in the public sector, and that it deprives the persons concerned of incomes originating in unconditional statutory entitlements. However, in this case the legislator interpreted the "special rate" as an entire withdrawal of the income, by which it overstepped its constitutional mandate and breached the amended constitutional rule of distributing public burden.

2. In pursuit of decision [no. 184/2010 (X.28.)AB], Parliament amended the rules on the Constitutional Court's competence as well as the provision of the Basic Law determining the distribution of public burden, and re-enacted the special tax. ...

2.2. ... [The new legislation] contains no reference to the notion "contra bonos mores", and allows for retroactive law-making with regard to the fifth tax year in arrears as well as for [any] imposition falling short of [the total] deprivation of income. ...

4.1.1. ... The legal relations falling under the scope of the special tax are typically regulated by the so-called "legal status" Acts [i.e. the Acts concerning the legal status of civil servants]. [In this context, the] salary is specified by the so-called "pay scale", which is independent from the parties and obligatory for them.

[Moreover,] the personal scope of the special tax also includes employers and employees, mainly those who belong under the Labour Code, who can significantly influence the amount of the allowance received upon the termination of employment. ...

In this respect, the special tax is a tax whose purpose is not to generate [State] revenue. It is, in this connection, a regulatory instrument. ... Certain taxes may serve not only the purpose of increasing State revenue, but also function as regulatory instruments. Secondarily, but not insignificantly, [this] taxation can be also seen as part of the State's economic policy. In this regard the legislature is afforded an exceptionally broad constitutional margin of discretion. ...

Nel giudizio, il Governo ungherese aveva rimarcato l'esigenza di perseguire un fine legittimo (in parte extrafiscale), mirando a soddisfare il comune senso di giustizia e a proteggere le disponibilità economiche pubbliche. In questo senso si riteneva che il prelievo fiscale potesse assurgere al più idoneo mezzo di regolamentazione alla luce del comune senso di giustizia, per ciò che l'elevato ammontare delle erogazioni elargite in occasione della conclusione del rapporto di lavoro appariva contrario a quel valore. Inoltre si assumeva che, in una situazione di crisi globale dell'economia, gli oneri finanziari aggiuntivi dovrebbero venire sostenuti non solo dallo Stato, ma anche da altri soggetti che partecipano al mercato e dagli altri funzionari pubblici, i quali avevano la possibilità di incidere sui propri benefici. E difatti, non tutti venivano colpiti dall'alto livello di tassazione (ripetesi, pari al 98%), ma solo coloro che avessero percepito erogazioni superiori a 3,5 milioni di fiorini ungheresi (pari a circa Euro 11.900,00): tale somma sarebbe stata l'equivalente di sedici mensilità della media dei salari ungheresi nel corso del 2010. Coloro

4.1.4. ... The special tax is not a general income tax applicable to all types of income, but rather a particular tax levied on non-repetitive, non-regular payments which relate to certain factual circumstances (i.e. the termination of a legal relation) and which exceed a certain limit. ...

Such a tax with ex nunc effect cannot be considered to violate the right to protection of human dignity or to constitute an improper interference by the State with individual autonomy. Taking into account its base, the incomes not belonging in that base and their amounts, the special tax cannot be considered as completely dispossessing the tax subjects. ...

The individual's acquisition of the income subject to the special tax is restricted by a public-law limitation originating in that tax ...

4.2.4. ... In case of misuse of public resources, the limitation on payments might even have retroactive effect, [under] section 70/I (2) of the Constitution. The Constitutional Court has already emphasised in its decision [no. 184/2010 (X.28.)AB] that a retroactive special tax may be imposed on unfairly high payments, on certain types of severance pay or on compensation for significant periods of unused vacation time accumulated over years; the Act aiming at preventing abuses and endorsing the society's sense of justice is not unconstitutional in itself, but must remain within the framework of the amended Constitution.

4.2.5. However, to impose tax on incomes [lawfully] acquired during the tax year ... cannot be considered as the implementation of the new paragraph (2) of section 70/I of the Constitution, but rather interference by a public authority with individual autonomy going to such lengths that cannot have constitutional justification, and therefore violates the taxpayers' human dignity. ...

The special tax does not provide for a fair and just assessment of individual circumstances; its retroactive rules apply to everyone [with two exceptions mentioned above] without differentiation. Nor does it take into account objective circumstances concerning a wide range of taxpayers, such as the economic crisis or emergency situations, which may disadvantageously influence the individuals' circumstances. ...» (così il testo della sentenza ungherese riportata e tradotta dalla sentenza della Corte Edu).

che avessero conseguito un'indennità inferiore al surricordato importo soggiacevano invece ad un'aliquota sensibilmente inferiore pari al 16%.

La Corte EDU, quindi, si preoccupa anzitutto di analizzare la norma convenzionale dell'art. 1, Protocollo n. 1 rimarcando come in essa siano presenti tre diverse regole (19):

1) in via generale, si pone il *principio del pacifico godimento* dei propri beni a favore di tutti i soggetti (sia persone fisiche, che quelle giuridiche);
2) in secondo luogo è consentita la sottrazione del possesso della proprietà solo a certe *condizioni*: anzitutto, deve ricorrere un pubblico interesse e il procedimento deve essere soggetto alle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale;
3) alle surricordate regole generali, si pongono delle *eccezioni* in cui lo Stato può interferire con la sfera del privato a prescindere dalle precedenti regole (sia pur nel rispetto della riserva di legge), là dove sia ritenuto *necessario* per il controllo dell'uso della proprietà secondo un interesse generale oppure per assicurare il pagamento delle imposte o di altre contribuzioni o ammende.

La portata prescrittiva delle tre regole, tuttavia, è vicendevolmente interconnessa, per ciò che le condizioni ulteriori (di cui ai punti 2 e 3) consentono di introdurre forme di interferenza con la proprietà alla stregua di particolari istanze da confrontarsi con la portata generale della prima regola (*i.e.* sul principio del pacifico godimento della proprietà).

Sicché, l'interferenza dev'essere legittima, quand'anche si tratti di misure in cui viene in rilievo l'interesse ad assicurare il pagamento delle imposte, dando così luogo ad un equo bilanciamento fra l'interesse generale e i diritti fondamentali dell'individuo. Tale giusto equilibrio deve essere valutato alla stregua di un nesso razionale basato sulla proporzionalità e, segnatamente, sulla corrispondenza dei mezzi rispetto ai fini perseguiti.

(19) Vedasi al riguardo, Corte EDU, 23 settembre 1982, n. 7151/75, *Sporrong e Lönnroth c. Svezia*.

E su questo principio che si ottimizzano i principi su cui si regge a livello costituzionale l'interesse statale e quello che si riferisce al diritto fondamentale dell'individuo (*i.e.* il principio al pacifico godimento dei propri beni), cosicché occorre verificare se, alla luce delle circostanze concrete, l'onere fiscale possa essere o meno considerato come irragionevole e, quindi, se si sia fatto malgoverno del meccanismo di bilanciamento fra gli interessi in gioco, rendendo quindi la misura fiscale una forma di spossessamento della proprietà legittima in base alle norme della CEDU.

Sulla legittimità della forma di interferenza a causa dell'intervento fiscale, come già detto nel capitolo II, la Corte riconosce un ampio margine di discrezionalità in capo ai legislatori nazionali. Tuttavia, in caso di misure che danno luogo a forzature rispetto ai principi di prevedibilità della legge, come accade nel caso di leggi tributarie retroattive, la Corte deve valutare attentamente la legittimità o meno della misura tributaria, specialmente in un caso come quello della sentenza *Gáll* in cui la retroattività può essere giustificata principalmente per rimediare alle carenze o all'inadeguatezza di una legge. In quella fattispecie, si riteneva che vi fosse un convincente interesse pubblico di assicurare che alcuni soggetti privati non ritraessero dei benefici indebiti nel passaggio al nuovo regime fiscale (20). Sicché sul punto della retroattività la Corte – pur rammentando che la prima sentenza della Corte costituzionale ungherese aveva riconosciuto come confiscatoria il prelievo fiscale introdotto

(20) La retroattività era stata ritenuta possibile alla luce dei principi di cui all'art. 1 del Protocollo n. 1 già nella Corte EDU, sentenza 23 ottobre 1997, n. 117/1996, *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*. In quell'occasione si ritenne che «there is in fact an obvious and compelling public interest to ensure that private entities do not enjoy the benefit of a windfall in a changeover to a new tax-payment regime and do not deny the Exchequer revenue simply on account of inadvertent defects in the enabling tax legislation, the more so when such entities have followed the debates on the original proposal in Parliament and, while disagreeing with that proposal, have clearly understood that it was Parliament's firm intention to incorporate it in legislation. Nor can the applicant societies maintain that the effect of the measure imposed an excessive and individual burden on them given that the interest they had paid to investors in the gap period would have been brought into account for tax purposes had the voluntary arrangements continued in force (see paragraph 58 above). They cannot assert that they had suffered prejudice other than in the sense that they were treated differently from the Woolwich. However, the substance of the latter allegation falls to be considered under their complaint under Article 14 of the Convention taken in conjunction with Article 1 of Protocol No. 1 (see paragraph 84 below)».

con la prima legge del luglio 2010 – ritiene di dover arretrare nel proprio giudizio in ossequio al margine di apprezzamento riconosciuto al legislatore.

Sicché, il piano su cui viene posta l'analisi proporzionale è di un altro tipo e non attiene al profilo quantitativo dell'imposizione (avente un'aliquota pari al 98% dell'erogazione), ma ad un profilo qualitativo implicato dall'analisi di proporzionalità (21). Pur dovendosi ribadire l'ampio ambito di discrezionalità di cui gode il legislatore, la Corte è comunque chiamata a verificare se il bilanciamento compiuto del Governo nazionale risulti giustificato e coerente rispetto al principio generale del pacifico godimento dei propri beni.

A questo proposito, il metodo deve muoversi sul piano della razionalità pratica, volgendo l'attenzione alla realtà degli interessi in gioco per ciò che la Convezione ambisce a tutelare i diritti sul piano pratico ed effettivo (e non già a livello teorico o illusorio). In questo atteggiamento improntato al realismo si deve avere riguardo a tutte le circostanze (proprio secondo un accertamento fattuale) in cui la decisione è stata presa e i mezzi in concreto impiegati per implementare l'intervento statuale.

Sul tema del prelievo fiscale, l'idoneità dei metodi applicati è una considerazione fondamentale ai fini del riconoscimento della proporzionalità (o meno) di un mezzo di interferenza con il principio del pacifico godimento dei propri beni (22).

Ciò posto, ancorché non sia previsto espressamente dall'art. 1, Protocollo n. 1, la proporzionalità è uno strumento per apprezzare il grado di protezione accordabile al singolo a fronte dell'arbitrarietà che viene offerta via via dai procedimenti sottoposti al vaglio della Corte. A questo riguardo, si è osservato anche il rispetto delle garanzie procedurali nello svolgimento del

(21) Cfr. Corte EDU, sentenza 29 marzo 2006, n. 36813/97, *Scordino contro Italia*, là dove si è ribadito il principio secondo cui, «in particolare, deve esistere un ragionevole rapporto di proporzionalità fra i mezzi impiegati e lo scopo proseguito da qualsiasi misura applicata dallo Stato, ivi incluse le misure che privano una persona della sua proprietà». Sul medesimo principio vedasi anche Corte EDU, sent. 20 novembre 1995, *Pressos Compania Naviera S.A. e altri c. Belgio*; Corte EDU, sent. 23 novembre 2000, *Ex Re di Grecia e altri c. Grecia*, n. 25701/94.

(22) Su questo tema si rinvia nel dettaglio alla Corte EDU, sentenza 22 settembre 1994, *Hentrich c. Francia*, n. 296-A, in considerazione del diritto di prelazione dello Stato.

processo decisionale (quali la parità delle armi o consentire la presentazione di argomenti sulle questioni rilevanti per l'esito di una fattispecie concreta).

Ma, al di là dei profili procedimentali, la prima cosa che viene in evidenza ai fini del giudizio di sproporzione dell'onere fiscale riguarda il *tax rate* superiore al 50% (pari al 98% della liquidazione). Ciò che sarebbe, per certi versi, incostituzionale rispetto alla *Grundsgesetz* tedesca, secondo cui sarebbe vietato un prelievo fiscale superiore alla metà delle entrate dell'individuo; per altri versi, la Corte prende atto che l'aliquota media applicabile ai fini delle imposte sui redditi in alcuni Paesi dell'area OCSE raggiunge il 75% e nella media delle aliquote medie variava da 65,7% (per l'anno 1981) al 41,7% (per l'anno 2010) (23).

Nel caso ungherese, la soglia applicabile nella fattispecie concreta era di 3,5 milioni di fiorini ungheresi, mentre le indennità di fine rapporto risultanti inferiori al predetto limite venivano assoggettati alla generale aliquota fiscale più bassa del 16%. Nel caso individuale sottoposto al vaglio della Corte, posto che il ricorrente aveva percepito 3.825.458,458 fiorini ungheresi, l'onere fiscale complessivo effettivamente sopportato ascendeva a circa il 60% sull'intero TFR erogato.

Pur prendendo atto che l'aliquota superava di molto la media della tassazione complessiva, la Corte ha preferito non limitare lo spettro di indagine esclusivamente ad un profilo quantitativo ai fini della confiscatorietà della misura, dovendosi estendere l'analisi anche alle circostanze in cui la determinazione è stata assunta. È un dato di fatto che il ricorrente ha subito una tassazione pari al triplo della l'aliquota generalmente applicabile nel caso di specie (16 %) e ciò nonostante il fatto che il TFR fosse volto all'obiettivo sociale specifico e riconosciuto di favorire il reinserimento nel mondo del lavoro del soggetto che ha terminato il proprio rapporto già in essere. Non sembra che qualsiasi altra erogazione derivante dai conti pubblici sia stata assoggettata a un'imposta analoga.

(23) A questo riguardo la Corte EDU, nella sentenza *Gáll*, assume i dati ritraibili dal documento "Taxing Wages 2011 (OECD 2012) *Special Feature: Trends in personal income tax and employee social security contribution schedules*, p. 32, figura S.2..

Né la Corte ha ritenuto dimostrata la circostanza posta dal Governo a difesa della misura nazionale circa la necessità di far gravare gli oneri finanziari della crisi non solo sullo Stato, ma anche sugli alti funzionari i quali avevano la possibilità di influire sull'ammontare dei propri privilegi economici. Rispetto alla situazione individuale del ricorrente, non v'era nel caso di specie alcuna prova circa il possibile abuso perpetrato al fine di ottenere un vantaggio da parte dell'alto funzionario pubblico.

Inoltre, le difficoltà derivanti dalla perdita del posto di lavoro cui faceva riferimento il ricorrente venivano aggravate dall'inatteso mutamento del regime fiscale applicabile e dalla sua retroattività, che consentiva di colpire erogazioni anteriori all'entrata in vigore della nuova legge.

Sicché, il ricorrente aveva dovuto sopportare un onere eccessivo e sproporzionato, mentre altri *civil servant* sottoposti a leggi simili e con altri benefici non erano tenuti a contribuire in misura equivalente all'onere fiscale, ancorché avessero la medesima posizione dominante in base alla quale avrebbero potuto ottenere determinati benefici contrattuali (disapprovati dall'opinione pubblica). Né il legislatore ungherese ha concesso al ricorrente un periodo transitorio entro il quale adeguarsi al nuovo regime.

Sulla base di tale contesto giuridico-fattuale, la Corte ha ritenuto che vi fosse un onere eccessivo e individuale a carico del contribuente. Tant'è vero che la misura risultava discriminatoria, riguardando solo un determinato gruppo di individui, quali verosimilmente individuati dalla Pubblica Amministrazione nella loro qualità di "datore di lavoro". Sotto questo profilo, la maggioranza dei cittadini non aveva sopportato la medesima forma di contribuzione, ancorché il Governo fondava la validità della misura fiscale nell'interesse erariale a tutelare le esigenze di bilancio dello Stato in un momento di difficoltà economica.

Le modalità particolari di versamento mediante ritenuta da parte dell'Amministrazione di appartenenza del pubblico funzionario non consentiva nemmeno di dar luogo ad una valutazione individuale della situazione del contribuente.

L'imposta era stata applicata sui redditi relativi alle attività precedenti al periodo di imposta rilevante e versata nell'annualità in cui era terminato il rapporto di lavoro del contribuente. A questo proposito, la tassazione ad un'aliquota fiscale notevolmente più elevata di quella in vigore rispetto in cui è stato generato il presupposto reddituale «potrebbe essere probabilmente considerata un'interferenza irragionevole con le aspettative protette dall'Articolo 1 del Protocollo n. 1». L'imposta *de qua* era stata determinata in base ad una legge entrata in vigore sei settimane dopo la notifica della cessazione del rapporto di lavoro del contribuente e non era diretta a rimediare alle carenze tecniche della legge preesistente, né il richiedente godeva di alcun beneficio inatteso derivante dal passaggio al nuovo regime fiscale.

Fermi tutti i surricordati profili di illegittimità della misura, la Corte perveniva alla conclusione che l'intervento fiscale fosse inidoneo ai fini cui era orientato (giustizia sociale e tutela del bilancio pubblico). E difatti, i funzionari licenziati – pur versando in una situazione connotata da buona fede – venivano privati della maggior parte dei diritti acquisiti e garantiti dalla legge per l'assolvimento dello speciale interesse sociale al reinserimento nel mondo del lavoro. Secondo la Corte, chi si trova in buona fede non dovrebbero vedere frustrate le proprie aspettative fondate sulla legge, senza che ricorrano ragioni specifiche e convincenti.

Nello stesso senso è dato leggere anche la sentenza *N.K.M. c. Ungheria* (in cui il ricorrente, come nel caso *Gáll*, era un dipendente pubblico che era stato licenziato nell'ambito di un'ondata di misure simili in tutto il servizio civile) e la sentenza *R.Sz. c. Ungheria* (in cui il ricorrente era dipendente di una società per azioni di proprietà statale il cui rapporto di lavoro era terminato per mutuo dissenso) (24).

Le sentenze ungheresi presentano molteplici profili di interesse nella comprensione del ruolo della Corte EDU come giudice di ultima istanza per la tutela dei diritti fondamentali a fronte della violazione delle regole dello

(24) cfr. Corte EDU, 14 maggio 2013, n. 66529/11, *N.K.M. c. Ungheria*; Corte EDU, 2 luglio 2013, n. 41838/11, *R.Sz. v. Hungary*.

stato di diritto e, segnatamente, dei diritti del contribuente, per ciò che interviene a tracciare i limiti del potere impositivo a prescindere dalle politiche nazionali e dalle conclusioni cui sono pervenuti i giudici in sede di controllo.

Si tratta di principi di diritto particolarmente significativi, in quanto la Corte EDU aveva da sempre arretrato rispetto ai temi della confiscatorietà del livello impositivo per aver riconosciuto l'ampiezza della sfera di discrezionalità legislativa sui predetti temi (25).

Tuttavia, come emerge dalle "sentenze ungheresi" il ragionamento su cui poggia il giudizio della Corte EDU è sempre molto concreto ed aderente alle circostanze della fattispecie posta al suo vaglio, dovendosi valutare gli effetti derivanti dell'"interferenza fiscale" sul contribuente in termini di sacrificio subito alla luce delle finalità perseguite dal legislatore.

Sotto quest'ultimo profilo, in materia tributaria, i giudici europei non possono far altro che riconoscere la maggiore idoneità del legislatore (rispetto a quella di cui dispongono i giudici) nell'apprezzamento delle esigenze interne e, quindi, per stabilire l'interesse pubblico cui la misura fiscale ambisce (oltre quello minimo al reperimento di un'entrata tributaria); nello stesso senso, lo strumentario a disposizione del Governo consente, per un verso, di identificare in modo più efficiente e decisivo i mezzi per implementare quell'obiettivo attraverso la legislazione tributaria; nonché, per altro verso, di apprezzare se le conseguenze attuative della misura fiscale siano suscettibili di rivenire la propria ragion d'essere in un legittimo obiettivo.

Ferma tale importante riconoscimento di funzione (onde assicurare la chiarezza delle idee circa i ruoli spettanti a tutti gli attori istituzionali), le sentenze ungheresi vanno oltre la tradizionale deferenza alla luce della *obiettiva sproporzione dell'onere fiscale*.

(25) Corte EDU, sent. 13 gennaio 2004, n. 43783/98, *Orion-Breclav, S.R.O. v. The Czech Republic*; Corte EDU, sent. 4 gennaio 2008, n. 25834/05 and n. 27815/05 *Imbert de Tremiolles v. France*. In entrambi i casi fu rigettato il ricorso per infondatezza, rimarcando la Corte come le imposte non fossero sproporzionate oltre che per la discrezionalità del legislatore, anche in ragione della circostanza che non risultava compromessa in concreto la situazione finanziaria del contribuenti. E difatti, nel primo giudizio (*Orion-Breclav, S.R.O.*), i ricorrenti non avevano assolto all'onere probatorio circa la concreta riduzione delle loro attività. Nella fattispecie relativa al caso *Imbert de Tremiolles*, la Corte rimarcava come la ricorrente avesse realizzato utili anche dopo l'incremento delle imposte sulle proprie attività.

Tale connotato dell'obbligo imposto non deriva solo dalla peculiare gravosità dell'aliquota applicata nei casi surricordati (98%). La giurisprudenza della Corte EDU sul punto non introduce un riferimento onde poter predicare la sproporzione di aliquota o la confiscatorietà ai sensi dell'art. 1, Protocollo n. 1 della CEDU (26).

L'elevatezza dell'aliquota deve essere ritratta da un'analisi comparativa delle aliquote fiscali, dovendosi muovere l'interprete su un duplice profilo e cioè su un piano *interno* (in quanto occorre verificare l'aliquota applicabile in relazione alle imposte relative a situazioni fattuali equiparabili) e sul versante *esterno*, essendo possibile valutare l'aliquota media applicabile negli Stati maggiormente sviluppati sulla base delle statistiche realizzate in sede OCSE nel periodo di imposta interessato dal giudizio (27).

Ove tale disallineamento rispetto ai termini di paragone sia rinvenibile nella legislazione tributaria nazionale (e, quindi, l'aliquota risulti elevata rispetto alle medie), si tratterebbe di un primo dato che, seppur necessario ai fini del giudizio di confiscatorietà, non appare sufficiente ai fini dell'illegittimità dell'interferenza fiscale con la proprietà.

È qui difatti che si innesta il ragionamento giuridico fondato sulla proporzionalità, dovendosi introdurre ulteriori aspetti rilevanti nel concetto di sproporzione.

Nelle sentenze *de quibus*, i giudici europei hanno ritenuto di dover valutare il bilanciamento eseguito dal legislatore anche sulla base di altre circostanze fondamentali rilevanti nella fattispecie concreta. E invero, in tali pronunciamenti

1) si è valorizzato, al riguardo, la *buona fede* del soggetto alla percezione delle indennità di fine rapporto in ragione di una legge previgente;

(26)In tal senso è del tutto condivisibile la lettura offerta da A. QUINTAS SEARA, *The Protection of Taxpayers' Property Rights in Light of the Recent ECtHR Jurisprudence: Anything New on the Horizon, or Just More of the Same?*, in *Intertax*, 2014, 42, 4, p. 231.

(27) Tale criterio è stato sottoposto a critica da parte della dottrina per ciò che si dovrebbe avere riguardo solo alla media degli Stati parti della CEDU. Il riferimento all'OCSE ricomprenderebbe considerazioni circa Stati estranei a quel sistema, quali appunto Australia, Canada, Giappone, Messico, Nuova Zelanda e USA. In tal senso, vedasi A. QUINTAS SEARA, *The Protection of Taxpayers' Property Rights in Light of the Recent ECtHR Jurisprudence: Anything New on the Horizon, or Just More of the Same?*, ult. op. cit., p. 229.

2) si è considerato che la misura fiscale svuotava la funzione delle erogazioni eseguite in occasione del terminazione del rapporto di lavoro. A questo riguardo si ribadisce che quelle erogazioni dovevano rispondere ad uno specifico fine di assicurare al lavoratore una provvista finanziaria onde consentirgli il reinserimento nel mondo del lavoro;
3) inoltre, un altro aspetto distorsivo rispetto ad un giusto equilibrio deriva anche dalla selettività della misura, essendo sostanzialmente discriminatoria in relazione agli alti funzionari del settore pubblico. Ciò risultava incoerente con il fine dichiarato di tutelare le finanze pubbliche in un periodo di crisi economica mondiale;
4) da ultimo, il mezzo non è idoneo rispetto al fine (anche questo espressamente dichiarato dal Governo ungherese) di soddisfare il "comune senso di giustizia" attraverso il prelievo fiscale di soggetti i quali hanno avuto la possibilità di incidere sui propri benefici in ragione della loro "posizione di vantaggio". A questo riguardo si osserva come l'inidoneità nasce dalla circostanza che la misura non consente di distinguere fra chi abbia avuto modo effettivamente di sfruttare a proprio favore il proprio ruolo apicale nella pubblica amministrazione, escludendo la possibilità per i contribuenti di offrire prova contraria circa "l'origine moralmente dubbia" dei propri proventi.

A questi profili, si potrebbero aggiungere ulteriori considerazioni.

In primis, si potrebbe dubitare della legittimità della finalità extrafiscale di soddisfare il "comune senso di giustizia" nel punire (eventuali e indimostrate in concreto) posizioni di vantaggio dei dipendenti pubblici. Ma su questo profilo la Corte arretra in ragione del riconoscimento del ruolo del legislatore nella scelta delle finalità.

In stretta correlazione a tale profilo si può dubitare che possa essere un requisito di *necessità* della misura fiscale, non essendo possibile utilizzare altri strumenti normativi (non aventi quale finalità quella di reperire risorse per finanziare lo Stato) in modo da limitare erogazioni ritenute eccessive. Al riguardo, la Corte sembra accennare al tema, ma il quesito posto è rimasto

sostanzialmente inevaso a cagione del carattere assorbente dell'inidoneità della misura rispetto ai fini dichiarati dal legislatore.

Andando al di là delle peculiarità del caso di specie, è chiaro come la questione della confiscatorietà dell'imposta debba essere letta alla luce di un duplice prisma:

- sotto un profilo *quantitativo*, per ciò che attiene al rapporto obbligatorio cui i soggetti sono tenuti alla stregua delle aliquote applicabili rispetto ad altre situazioni comparabili all'interno e all'esterno del sistema tributario;
- sotto un profilo *qualitativo*, per quanto concerne il rapporto mezzi-fini, le legittime aspettative dei contribuenti in buona fede secondo le regole fondamentali dello Stato di diritto e le particolari circostanze in cui la decisione fu adottata nel perseguimento di un legittimo interesse pubblico.

Volendo sintetizzare con una proposizione giuridica minima tali concetti, si può affermare che "la misura fiscale deve essere ragionevole secondo un'analisi proporzionale, siccome espressione di una decisione posta nella consapevolezza delle circostanze e dei limiti dell'azione pubblica alla stregua dei valori in gioco".

§. 3. Segue: uno sguardo di diritto comparato alla reazione agli interventi fiscali confiscatori in alcune esperienze europee.

Per completare i dati a disposizione per una riflessione sul ruolo della proporzionalità quale limite nel sistema tributario nel suo complesso, occorre volgere lo sguardo anche alle tradizioni giuridiche di alcuni paesi europei, onde comprendere quale possa essere il convincimento ritraibile in seno ad altre sensibilità ed esperienze.

3.1. La teoria dell'*Halbteilungsgrundsatz* secondo il *Grundsgesetz* e le regole di progettazione delle imposte in Germania.

A questo proposito, si è già accennato che la giurisprudenza della Corte EDU – così come la Corte costituzionale ungherese con la prima sentenza sulla tassazione delle indennità di fine rapporto degli alti funzionari ungheresi

– hanno fatto espresso richiamo alla giurisprudenza del *Bundesverfassungsgerichte* sui limiti costituzionali alla tassazione.

Pare appena il caso di volgere l'attenzione su tale tema, onde coglierne eventuali spunti di interesse e profili distintivi di quella ricostruzione alla stregua delle peculiarità dell'ordinamento di derivazione.

Al riguardo, preme rammentare che, già nel 1954, *Bundesverfassungsgerichte* aveva posto una lettura costituzionale secondo cui l'art. 14, comma 1 GG non risultava suscettibile di offrire copertura al patrimonio in quanto tale rispetto al fenomeno impositivo, potendo riguardare soltanto la tutela di concreti beni patrimoniali (28). Ciò avrebbe inibito, per lungo tempo la possibilità di promuovere l'applicazione del principio di proporzionalità nel diritto tributario, essendo ritenuto che l'art. 14 cit. avesse un contenuto chiuso circa le situazioni giuridiche soggettive protette dalla norma (29).

Tuttavia, tale prima opinione giurisprudenziale venne abbandonata probabilmente in ragione di una maggiore consapevolezza del ruolo di controllo della Corte costituzionale tedesca. Tant'è che, nel 1962, si valorizzò l'art. 14, comma 2 GG, là dove l'onere tributario si fosse rivelato eccessivo, gravando sproporzionatamente i soggetti passivi e i loro rapporti patrimoniali ovvero quando il prelievo avesse avuto *effetto giugulatorio* o *di strozzamento* (*Erdrosselnde Wirkung*) (30). In quelle occasioni, la Corte aveva negato in ambito tributario la possibilità di istituire una connessione tra lo scopo e il peso dell'intervento nei singoli casi e, come tale, il test di proporzionalità in concreto (da intendersi quale ponderazione dei rispettivi interessi) non è reso di fatto possibile. Conclusione della cui ovvietà si è già detto. Ma – per ciò che maggiormente rileva in questa sede – il *Bundesverfassungsgerichte* ha ritenuto che la rappresentanza democratica fosse sufficiente ad arginare un intervento fiscale eccessivo e, in ogni caso, l'articolo 14 della *Grundsgesetz* istituisce un limite estremo all'imposizione: l'imposta *giugulatoria e confiscatoria* è incostituzionale, là dove l'imposizione dell'onere fiscale «ponga

(28) Cfr. BVerfGE 4,7 (1954).

(29) v. M. HEINTZEN, *Il principio di proporzionalità*, Modena, 2015, p. 59.

(30) BVerfGE 14, 221; BVerfGE 63, 343.

un onere eccessivo sul richiedente e incida sostanzialmente sulla sua situazione finanziaria» (31), «un intervento nello stock di capitale» (32).

Nel sistema costituzionale tributario tedesco, il principio di equità fiscale derivato dall'articolo 3, paragrafo 1 GG (33) viene particolarmente valorizzato nella tutela della parità di trattamento dei contribuenti nell'ambito delle rispettive imposte; di talché, attesa la libertà di progettazione del legislatore tributario, i presupposti impositivi richiedono l'assolvimento di determinati requisiti minimi per l'adeguatezza della registrazione della capacità contributiva da assumere in ciascun caso.

Più di recente, il *Bundesverfassungsgerichte* ha ulteriormente precisato i propri assunti teorici, concretizzandone i risultati anche a livello quantitativo

E difatti, la Corte costituzionale federale, con sentenza del 22 giugno 1995, ha statuito che, ai sensi dell'articolo 14 GG, essendo l'uso della proprietà diretto ad guadagno privato e ad un'utilità pubblica, l'imposta sulla proprietà, combinata con altre imposte, potrebbe richiedere non più del 50% del reddito da proprietà (*Halbteilungsgrundsatz*). L'onere fiscale complessivo non dovrebbe inoltre essere in contrasto con il principio di uguaglianza che richiede la divisione degli oneri a seconda della capacità contributiva (34).

La tesi recepita dalla Corte era stata elaborata da Paul Kirchhof (anch'egli giudice della Corte di Karlsruhe) sulla base di un metodo prettamente giuridico (e non già economico). E invero, il dato di partenza è l'art. 14 comma 2 del GG secondo cui la proprietà impone obblighi e il suo uso deve contemporaneamente (*zugleich*) servire al bene della collettività. La valorizzazione del termine *zugleich* consente di ritrarre il convincimento che la proprietà debba essere ripartita in parti eguali secondo una destinazione al beneficio del privato e del pubblico, dovendosi conseguentemente ammettere

(31) BVerfGE 14, 221 [241].

(32) BVerfGE 50, 57 [104 e seguenti].

(33) BVerfGE 9, 291 [297 e seguenti]; 50, 57 [76 e seguenti]

(34) BVerfG, 2 BvL 37/91, 22.6.1995.

un carico fiscale nei soli limiti del 50% fra la disponibilità del singolo e di quella collettiva (35)

Con successiva sentenza 18 gennaio 2006 (36), la Corte costituzionale federale ha constatato che l'onere tributario risultava conforme all'articolo 14 GG sotto il profilo della tutela della proprietà, in quanto il carico complessivo derivante dall'imposta sul reddito delle persone d'affari e delle persone fisiche, in particolari circostanze, non risultava il diritto alla proprietà del contribuente. Più nel dettaglio, l'ammontare complessivo delle imposte sul reddito delle imprese e delle persone fisiche ammontava al 57,58%. La Corte costituzionale federale ha osservato, a questo proposito, che era lecito addebitare su un reddito elevato un onere fiscale più elevato, purché il soggetto passivo, dopo aver dedotto l'imposta pertinente, disponesse di un reddito residuo che rappresentasse il risultato di cui beneficiare nella propria sfera privata.

Anche qui è dato intravedere il principio di proporzionalità nella sua dimensione di ottimizzazione dei principi nella dinamica delle implicazioni

(35) Contestano la correttezza della tesi in parola, K. TIPKE, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 7, 8, 2000, p. 761; G. ABBAMONTE – A. AMATUCCI, *L'incidenza della capacità contributiva nell'interpretazione delle altre garanzie costituzionali italiane e tedesche*, in in AA. VV., *Per un Nuovo Ordinamento Tributario*, Padova, 2019, p. 24, là dove si ritiene che «l'espressione "*zugleich*" non significa "in parti uguali" e, pertanto, non implica un carico fiscale del cinquanta per cento, cioè il principio della divisione a metà per tutti. Inoltre, se lo implicasse, provocherebbe una violazione dei principi dello Stato di diritto e della progressività. Invece, significa "egualmente", "contemporaneamente" o anche "in parti uguali" e, pertanto, non implica un carico fiscale del cinquanta per cento, che esprime il principio della "divisione a metà" per tutti. Quindi, dal termine "*zugleich*" non può dedursi il principio "della divisione a metà", che non è contenuto nella Costituzione tedesca, come qualsiasi altro che sia volto a stabilire l'eventuale limite massimo della pressione tributaria. Pertanto, la teoria, recepita dalla seconda sezione della Corte costituzionale tedesca, è priva dell'elasticità richiesta dalle diversità delle singole situazioni di fatto e di diritto e dalla differente incidenza con cui sono coinvolti gli altri principi costituzionali. Certamente, però, è apprezzabile il tentativo di cogliere il limite costituzionale alla potestà tributaria. La Costituzione tedesca indica il metodo esatto per recuperare le garanzie costituzionali, ma non indica esplicitamente il principio di capacità contributiva, imponendo di risolvere caso per caso il problema di legittimità, attraverso le norme costituzionali che tutelano i singoli beni. La base è rappresentata non esplicitamente dal principio di capacità contributiva, isolatamente considerato, bensì dalle norme costituzionali, che tutelano i singoli beni e che riempiono logicamente di enorme contenuto tale fondamentale principio per esprimerlo. Il limite dell'esercizio della potestà tributaria è costituito da interessi e da beni costituzionalmente protetti, in riferimento ai quali si configura un soggetto primario costituzionalmente protetto. Attraverso tale metodo, pertanto, va costruito il principio di capacità contributiva, il quale esprime l'idoneità economica ad indicare quali sono i punti di riferimento. La proporzionalità ragionevole, che opera anche nei confronti dei cittadini, è necessaria, altrimenti sono compromesse le garanzie fondamentali collegate».

(36) BVerfG, 2 BvR 2194/99, 18.01.2006.

costituzionali della tutela del contenuto essenziale dei diritti fondamentali, qual è in specie il diritto (*recte*: principio) di proprietà garantito dall'art. 14 GG. Dall'origine politica dell'intervento tributario (e cioè da quel margine di discrezionalità necessariamente riferibile al legislatore) si scende nel concreto e, quindi, in ambito tributario, si può ambire ad ottenere «l'efficacia pratica dei diritti» solo nel momento in cui essi (diritti) integrino limiti individuabili «in cifre» e non già solo meri argomenti (37).

E la posizione della Corte costituzionale ha sortito un esito positivo per ciò che non v'è stato un incremento delle imposte sul patrimonio, posto che all'epoca della sentenza della Corte l'aliquota ascendeva al 53% e, pertanto, sarebbe stato contrario alla *Grundsgesetz* (nell'interpretazione datane della Corte di Karlsruhe) elevare le imposte patrimoniali avrebbe significato incrementare la pressione fiscale complessiva al 60% del reddito (38).

Tuttavia, è anche vero che la Corte Costituzionale – con la succitata sentenza 18 gennaio 2006 – ha ridimensionato il ruolo dell'*Halbteilungsgrundsatz*, confinandolo a limite della sola tassazione patrimoniale. E difatti, si è esclusa la possibilità di ritrarre un limite costituzionale vincolante per l'onere fiscale complessivo sul reddito e sul commercio, né si è ritenuta operante la regola della *50% rule*.

In quell'occasione, invece, si è posto l'accento su altri limiti all'intervento tributario secondo principi generali, qual è giustappunto il baluardo costituito dal principio di proporzionalità nella declinazione dei requisiti diretti alla realizzazione di un grado sufficiente di razionalità nel sistema tributario (in termini di idoneità e necessità della perdita di valore) e per bilanciare gli interessi individuali e quelli pubblici.

Nel caso della protezione della proprietà, questa ponderazione, oltre al contenuto della garanzia dell'articolo 14, comma 1 della GG, è essenzialmente modellata dalle coordinate risultanti dal comma 2 dell'art. 14 cit.: e

(37) Cfr. P. KIRKHHOF, *Die Steuern*, in P. KIRKHHOF – J. ISENSEE, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Heidelberg, 2007, 118, 138; M. HEINTZEN, ult. op. cit., pp. 61-62.

(38) M. HEINTZEN, ult. op. cit., p. 62

invero, l'utilità derivante dal patrimonio è tutelata, ma la proprietà obbliga (*Eigentum verpflichtet*). Il collegamento fra questi due concetti si traducono nella disponibilità di posizione giuridica di vantaggio al Fisco, dovendosi riconoscersi anche un beneficio al privato (39).

In questa dimensione valutata non può che essere riconosciuta l'ampia libertà del legislatore senza che si possa trovare un limite superiore assoluto dal 50%: è compito del legislatore di dare concretezza a quel bilanciamento fra i due termini della proporzione identificati nell'art. 14 GG (ossia la garanzia della proprietà, da un lato, e assicurare l'uso della stessa secondo modalità socialmente giuste, dall'altro lato), trattandosi di istanze da considerare allo stesso modo e da realizzare un giusto equilibrio (*gerechten Ausgleich*) fra i legittimi interessi di tutti i soggetti coinvolti (40).

La libertà di progettazione delle imposte da parte del legislatore deve seguire il principio di proporzionalità, ove si debbano determinare i limiti imponendo oneri fiscali collegati a posizioni giuridiche connesse al patrimonio. Nella misura in cui nessuna posizione giuridica patrimoniale è interessata in singoli casi, la stessa norma si applica per giustificare una perdita di valore ai sensi dell'art. 2, comma 1 GG, secondo cui si deve riconoscere un criterio sufficiente per ponderare la perdita di valore della libertà e l'interesse pubblico giustificativo nell'ambito del controllo di proporzionalità (41).

A questo riguardo, il quesito posto dalla Corte di Karlsruhe si risolve nel seguente: fino a che punto l'autorità pubblica può utilizzare le persone per finanziare la comunità? I giudici affermano che l'idoneità e la necessità siano criteri sfuggenti e difficilmente tangibili nell'analisi dei limiti delle misure fiscali. Oltre all'effetto strangolamento di cui si è detto (*Erdrosselnde Wirkung*), le imposte – sia pur nel loro effetto strutturalmente riduttivo del valore del patrimonio – si rivelano sempre necessarie ed idonee al raggiungimento

(39) BVerfGE 93, 121 (138)

(40) V. BVerfGE 89, 237 (241); 91, 294 (310)

(41) Cfr. BVerfGE 105 , 17 (32)

dello scopo della copertura della spesa pubblica (42). Diverso è invece il risultato poggiante dal criterio sulla proporzionalità in senso stretto, ma anche in relazione a tale sotto-parametro qualsiasi restrizione valutativa dell'interesse dello Stato al finanziamento attraverso le imposte corre il rischio di dar luogo indirettamente una spesa giudiziaria costituzionale e quindi una limitazione dei compiti al legislatore (*mittelbar eine verfassungsgerichtliche Ausgaben- und damit eine Aufgabenbeschränkung*).

Ciò non toglie che il controllo costituzionale si possa appuntare sulle forme di "sovraccarico" dei contribuenti anche in materia di tributi. E difatti, nonostante la mancanza di scopi amministrativi specifici che potrebbero essere correlati all'onere fiscale e valutati (ossia le c.d. *Lenkungsteuern*), permane la possibilità in situazioni di incremento del livello di tassazione (di tutti o della maggioranza) dei contribuenti. Ciò che si verifica nel caso in cui l'onere fiscale globale abbia un incremento talmente rischioso per i diritti individuali alla luce del confronto internazionale (cioè con altri sistemi tributari), sarebbe dato richiedere al legislatore di *fornire motivi giustificativi specifici* in base ai quali il livello di tassazione, nonostante l'importo elevato, possa essere ancora considerato ragionevole.

Su queste premesse, l'analisi del livello di tassazione deve investire sia l'aliquota che la base imponibile, in quanto né l'un elemento né l'altro risultano autonomamente significativi se si tiene conto della circostanza che fra di essi esiste un rapporto direttamente proporzionale a parità di aliquota: e invero, più ampia è la base imponibile (a cagione della soppressione di agevolazioni fiscali o delle detrazioni dovute in ragione del lavoro o delle spese sostenute per sé o per carichi di famiglia, c.d. *tax expenditures*), più onerosa è la stessa aliquota fiscale per i contribuenti; la stessa aliquota fiscale risulta meno onerosa, ove più stretta sia la base imponibile.

Nella progettazione delle imposte, i criteri che si impongono riguardano l'applicazione del principio di giustizia verticale (secondo cui la tassazione

(42) BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, p. 189.

dei redditi più elevati rispetto alla tassazione il basso reddito deve essere progettato in modo appropriato, cosicché sia garantita la parità di trattamento richiesta dall'art. 3 GG), nonché il divieto di oneri fiscali eccessivi (art. 14 GG). Entrambi gli *standard*, tuttavia, risultano insuscettibili di identificare un "tariffario concreto", fornendo piuttosto un invalicabile quadro esterno per le determinazioni parlamentari (aventi diretta legittimazione democratica).

3.2. La deferenza del controllo di costituzionalità francese: valorizzazione dell'aliquota e del principio di eguaglianza.

In Francia, il "legicentrismo" che connota tradizionalmente la cultura giuridica francese ha condotto ad una valutazione da parte del *Conseil Constitutionnel* poggiante essenzialmente sull'ammontare dell'aliquota.

Nella sentenza 16 agosto 2007, n. 2007-555 DC (avente ad oggetto il controllo della legge relativa al lavoro, all'occupazione e al potere d'acquisto), il Consiglio ha ritratto dall'articolo 13 della dichiarazione del 1789 l'esistenza di un obbligo che non verrebbe rispettato ove la tassazione fosse di natura confiscatoria o sottoponesse una determinata categoria di contribuenti a un onere eccessivo rispetto alla loro capacità di pagare le tasse. Il principio della limitazione della percentuale del reddito del nucleo familiare destinato al pagamento di imposte dirette – lungi dal violare il principio di uguaglianza prima della condivisione degli oneri pubblici – è inteso ad evitare una patente violazione del ridetto principio.

La violazione deve essere manifesta. Questo principio disvela le resistenze del Consiglio ad introdurre un sindacato più penetrante, probabilmente nel timore di dar luogo ad un "governo dei giudici" (43). Il tema tuttavia ha trovato nuova linfa a fronte dell'introduzione dell'*Impôt de solidarité sur la fortune* (ISF).

Come già rammentato, secondo l'articolo 13 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, per il mantenimento della forza

(43) Cfr. F. PEZET, *Le caractère confiscatoire de l'impot et les exigences constitutionnales francaises*, in *Revue de droit fiscal*, 22, 2013, p. 25; ID., *La jurisprudence constitutionnelle sur l'impot confiscatoire: une politique des petits pas*, in *riv. trim. dir. trib.*, 3, 2013, p. 654 ss.

pubblica e per le spese amministrative, un contributo comune è essenziale: deve essere equamente diviso tra tutti i cittadini, in ragione delle loro facoltà. In base all'articolo 34 della Costituzione francese, spetta al legislatore determinare – conformemente ai principi costituzionali e tenendo conto delle caratteristiche di ciascuna imposta – le norme in base alle quali devono essere valutati i poteri contributivi. In particolare, per garantire il rispetto del principio di uguaglianza, il legislatore deve basare la sua valutazione su criteri oggettivi e razionali in base agli obiettivi che propone. Tale valutazione, tuttavia, non deve comportare una marcata violazione dell'uguaglianza davanti agli uffici pubblici (44).

Ai sensi dell'articolo 979 del *Code Général des Impôts*, l'importo cumulativo dell'imposta sul patrimonio immobiliare e delle imposte sul reddito non può superare il 75% del reddito totale del contribuente. In applicazione delle disposizioni controverse, anche le plusvalenze sono incluse in tali tipi di entrate, fino al loro importo lordo, senza l'applicazione di alcuna esenzione o riduzione o soglia o riduzione.

In questo principio elaborato dal Consiglio, si ritrae la particolare deferenza verso in legislatore, proprio perché un controllo ulteriore rispetto al minimo grado (ossia quello della "*disproportion manifeste*") sulle questioni tributarie sarebbe percepita con un'ingerenza nelle competenze del legislatore (45). A questo riguardo, preme rimarcare come la giurisprudenza costituzionale francese si sia ritratta a fronte dell'ulteriore analisi avente ad oggetto «l'obiettivo che il legislatore si era prefissato avrebbe potuto essere raggiunto con altri mezzi» (sotto un profilo di necessità quindi della misura fiscale), incentrando quindi il *focus* sul tema dell'aliquota ed identificandola nel limite del 75% alla stregua del principio di eguaglianza.

(44) V. *Conseil Constitutionnel*, sentenza 15 gennaio 2019, n. 2018-755 QPC**.**

(45) Cfr. F. PEZET, *La jurisprudence constitutionnelle sur l'impot confiscatoire: une politique des petits pas*, ult. op. cit.

3.3. Tutela dell'essenza dei diritti fondamentali contro l'imposta confiscatoria nella giurisprudenza costituzionale elvetica.

La Corte suprema federale elvetica ha avuto modo di osservare che un regime fiscale confiscatorio nei propri effetti e, purché non sia limitato nel tempo, integrerebbe una violazione dell'*essenza* del diritto di proprietà (46). Fermo questo principio, tuttavia, non ha accertato la confiscatorietà di alcun regime impositivo, salvo un unico caso nel 1985 (47). E infatti, nelle occasioni in cui la Corte federale svizzera ha avuto modo di pronunciarsi sul principio, si ripresentata la solita deferenza dei giudici, riaffermando la competenza parlamentare a tutelare la sfera giuridica patrimoniale del contribuente e a garantire allo stesso di creare nuovi beni (*recte*: di favorire la crescita economica del Paese).

Oltre al livello di aliquota, si è valorizzato anche il fattore tempo: e invero, si è ritenuto di dover considerare un periodo piuttosto lungo e senza attribuire rilevanza a circostanze straordinarie, cosicché si deve apprezzare il prelievo fiscale alla luce della durata e della gravità dell'interferenza, nonché del cumulo con altre imposte od oneri e della possibilità di traslare l'imposta su un'altra persona.

Tale principio viene valorizzato alla stregua degli artt. 26 e 36 della Costituzione federale svizzera, là dove, con la prima norma, si riconosce la tutela della proprietà; in base all'art. 36 cit., la Costituzione si occupa dei limiti ai diritti fondamentali, stabilendo che tali restrizioni (ancorché gravi) devono rispettare il principio della riserva di legge, salvi i casi di pericolo grave, immediato e non altrimenti evitabile. Oltre a tale condizione, la limitazione

(46) Cfr. BGE 106 Ia 342, 349; BGE 128 II 112, 126.

(47) C.fr. sentenza TF P.1704/1984 del 10 maggio 1985, consid. 2e, là dove si ritenne che l'imposizione fosse violativa dei limiti del diritto di proprietà per ciò che l'imposizione di una rendita vitalizia di fr.2.200 mensili (quale somma destinata al mantenimento del contribuente) fosse soggetta da un punto di vista economico a un duplice carico derivante dall'imposta di successione e dall'imposta sul reddito: in tal modo, il prelievo fiscale raggiungeva il 55 % delle erogazioni mensili a titolo di rendita e alla luce delle modeste condizioni economiche del contribuente. Sul punto vedasi, R. FILIPPINI, *L'imposizione confiscatoria*, in *Novità fiscali*, 2017, 5, p. 152.

deve giustificarsi su un interesse pubblico o sulla protezione di diritti fondamentali altrui. Le misure restrittive devono risultare proporzionate allo scopo e, in ogni caso, i diritti fondamentali sono intangibili nella loro essenza.

Il divieto dell'imposta confiscatoria si rinviene in molteplici fonti costituzionali dei Cantoni svizzeri: secondo l'art. 119, comma 2 della Costituzione cantonale di Argovia, «le tasse devono essere misurate in modo tale che l'intero onere dei contribuenti con contributi previdenziali sia accettabile, le prestazioni dell'economia non siano sopraffatte, la volontà di generare reddito e ricchezza non sia indebolita e sia promossa l'autosufficienza» (48); oppure in base all'art. 133, comma 2 della Costituzione cantonale di Soletta si esclude che a livello di globale le imposte sulle persone fisiche possano dare luogo ad un onere significativo (*wesentliche Mehrbelastung*) in ragione dell'unione matrimoniale; o ancora, secondo l'art. 125, comma 3, lett. d.) della Costituzione cantonale di Zurigo, la progettazione delle imposte deve in specie consentire un'adeguata creazione di ricchezza (*angemessene Vermögensbildung ermöglichen*); nella Costituzione cantonale di Basilea-Campagna (art. 133, comma 1 lett. *c*) si richiede, in sede di progettazione delle imposte, di considerare i limiti della garanzia di proprietà e l'onere totale dei contribuenti con il prelievo fiscale (49).

Più di recente, la giurisprudenza federale – oltre a confermare il principio di diritto già manifestato in precedenza – ha ribadito, con maggiore dovizia di particolari, che l'eccessività della pretesa non risulti collidente con la tutela della proprietà purché sia dato al contribuente di ritrarre dalla dismissione del proprio patrimonio un utile in capitale esente da imposte. Vi sarebbe, quindi, una sorta di compensazione del sacrificio del contribuente (sia pur particolarmente significativo) con il regime di totale esenzione rispetto

(48) Nello stesso senso vedansi l'art. 99, comma 1 della Costituzione cantonale di Sciaffusa nonché l'art. 60 comma 2 della Costituzione cantonale di Uri.

(49) Per un'ampia ricognizione sull'argomento di rinvia alla ricerca compiuta da S. VORPE, *Il freno all'imposta sulla sostanza*, in *Rivista ticinese di Diritto*, 2010, II, pp. 513-566.

alla liquidità ricavata dalla cessione del patrimonio privato (50). La confiscatorietà, infatti, deve essere valutata su più periodi, in quanto è consentito che, in un unico periodo fiscale, l'onere fiscale superi il reddito derivante dal patrimonio, altrimenti si trasformerebbe l'imposta sulla sostanza in un'imposta sul reddito. Viceversa, proprio in ragione del presupposto di imposta (ossia la "sostanza", quale espressione di capacità contributiva), occorre avere riguardo ad uno spettro temporale più ampio, dovendosi valutare come confiscatoria l'imposizione ove nel lungo medio periodo i redditi derivanti dalla "sostanza" si rivelino insufficienti a fornire la provvista finanziaria necessaria ad assolvere l'onere tributario.

A ciò aggiungasi che, fintantoché la sostanza aumenta (in ragione di una congiuntura economica favorevole) l'imposta risulta essere al di sotto di tale incremento patrimoniale, è dato, *at glance*, escludere la connotazione confiscatoria dell'imposizione. Allo stesso modo, ciò si verifica per l'imposizione del valore di azioni, là dove in caso di aumento del valore gli utili della società vengono "tesaurizzati" (in luogo di una distribuzione), il loro valore intrinseco vede un incremento in difetto di alcuna forma di tassazione del loro rendimento. Tali circostanze inducono ad escludere la confiscatorietà, ancorché nell'immediato il prelievo fiscale appaia particolarmente rilevante.

§. 4. Prima ipotesi secondo la tesi che ricostruisce la capacità contributiva come criterio di riparto.

Come già ampiamente visto nel corso della rassegna delle esperienze giuridiche, nei paesi di lingua tedesca (Germania e Svizzera) si è posta l'esigenza di considerare del contenuto essenziale del diritto fondamentale della

(50) V. sentenza TF 2C_826/2015 del 5 gennaio 2017. In quella occasione, l'Alta Corte ha rigettato la doglianza fondata sull'asserita confiscatorietà dell'imposta, ancorché superasse del 200 per cento il reddito imponibile dei contribuenti nel corso del medesimo periodo fiscale. Secondo il collegio federale, l'onere fiscale fosse costituito per la maggior parte dall'imposta sulla sostanza, ricavata del valore delle azioni possedute dai contribuenti. V. R. FILIPPINI, *L'imposizione confiscatoria*, in *Novità fiscali*, 2017, 5, p. 152. Sul medesimo argomento vedasi anche K. SCAPOZZA, *La natura confiscatoria di un'imposizione deve essere valutata sul lungo periodo*, in *Novità fiscali*, 2017, 12, pp. 415-417.

proprietà alla luce di un'esigenza di tutela contro un'interferenza particolarmente invasiva attraverso gli interventi fiscali. Se in Francia si considera il tema della soglia come importante (in ragione di profili giuridico-culturali), la CEDU è parsa, nelle sentenze ungheresi, particolarmente attenta verso una giusta combinazione fra la rilevanza della soglia e altri profili di irrazionalità e mancanza di proporzionalità nel rapporto fra i mezzi e i fini (anche extrafiscali) del prelievo tributario.

Alla luce della sovraesposta ricostruzione è dato riconsiderare nel nostro sistema tributario (e, segnatamente, nell'art. 53 Cost.), l'opportunità di considerare la proporzionalità dell'intero sistema fiscale nel suo complesso e, quindi, su un piano costituzionale. In tale contesto, occorre muovere dall'assunto che la funzione ottimizzatrice (cui ambisce la proporzionalità) si rivolge anzitutto al principio di capacità contributiva e al principio secondo cui lo Stato deve ripartire la spesa pubblica fra i consociati.

Il problema centrale di questa operazione risiede, come già accennato, nella difficoltà di attribuire un contenuto certo alla capacità contributiva, sussistendo due fondamentali alternative per la definizione del principio *de quo*. Sicché, non si può far altro che procedere in via abduttiva nel ragionamento, secondo cui la premessa maggiore relativa all'applicazione del principio di proporzionalità è certa, dovendosi ritenere che si tratta di uno strumento rivelatore del «giusto equilibrio» fra le diverse istanze che vengono in rilievo con il fenomeno fiscale. Viceversa, non altrettanto può dirsi per la premessa minore del ragionamento, in quanto la capacità contributiva non ha un contenuto preciso, essendo ben note le ragioni su cui le diverse teorie fronteggiatesi sul punto hanno dato luogo ad un ampio (e giammai sopito) dibattito. Sicché, il procedimento più accorto è quello di procedere per ipotesi e confrontare i relativi risultati alla luce delle diverse assunzioni fondamentali.

Muovendo dalla tesi secondo cui il dovere tributario non consterebbe di un limite *relativo* e non assoluto. A questo riguardo, non si può far altro che prendere atto di una posizione ormai ferma della giurisprudenza della nostra Corte costituzionale in ordine alla valutazione degli indici di forza eco-

nomica rilevanti ai fini della capacità contributiva. E invero, il legislatore dispone di una discrezionalità ampia di identificare «i singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza (reddito, consumo, patrimonio nella sua oggettività ovvero nel momento specifico del suo incremento, ecc.)» (51). Unico limite sarebbe quello generalissimo della non arbitrarietà e della non manifesta irragionevolezza e sproporzione (52).

Secondo queste coordinate ermeneutiche, la realizzazione della giusta imposizione passerebbe attraverso il modo in base alla quale avviene la scelta del presupposto e non già sull'oggetto della ridetta determinazione. Tale operazione dovrebbe secondo una ben delineata fenomenologia della fattispecie impositiva.

Anzitutto, come segnalato da Autorevole dottrina, si dovrebbe valorizzare i due elementi e cioè il presupposto e il soggetto passivo, i quali devono rispondere all'interesse di una data comunità e in un dato momento storico, conformemente all'evoluzione esistente dei rapporti economico-sociali. Il legislatore deve farsi interprete di tale interesse secondo i principi di giustizia distributiva (di cui sono corollari coerenza interna, non contraddittorietà, adeguatezza e non arbitrarietà), onde assicurare parità di trattamento nell'identità e difformità di trattamento nella distinzione, purché siano garantiti tutti i diritti inviolabili costituzionali (quale anzitutto quello ad una esistenza libera e dignitosa). Nella ricerca di questo bilanciamento, d'altronde, il legislatore non sarebbe vincolato all'individuazione di presupposti facenti capo a beni atti ad essere oggetto di scambio sul mercato, essendo possibile configurare presupposti suscettibili di mera «potenzialità economica» apprezzabile in base al

(51) Corte cost., sent. 14 dicembre 2017, n. 269 (in tema di legittimità costituzionale dei contributi AGCOM, quale forma atipica di contribuzione); Corte cost. sent. 25 maggio 2001, n. 156 (in ordine alla legittimità del prelievo IRAP); Corte cost., sent. 22 aprile 1997, n. 111 (in tema di ICI); Corte cost., sent. 5 febbraio 1996, n. 21; Corte cost. sent. 4 maggio 1995, n. 143; Corte cost. sent. 23 maggio 1985, n. 159.

(52) Corte cost., sent. 14 dicembre 2017, n. 269, punto 10.1. In dottrina, v. F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, *ult. op. cit.*, p. 98, là dove si rimarca il "riassorbimento" del principio di capacità contributiva (art. 53) nel principio di eguaglianza (art. 3)

danaro (secondo un rilettura dei requisiti di effettività e attualità della capacità contributiva). In tal modo la personalità dell'obbligazione sarebbe un connotato derivato dalla circostanza che l'indice di riparto della spesa viene riferito alla persona soggetto-passivo, anche a prescindere dalla forza economica (53).

Volendo seguire questa tesi, la funzionalizzazione dell'imposta al riparto della spesa pubblica avrebbe un duplice conseguenza sul piano applicativo, cui si dovrebbe comunque fare riferimento alla stregua del chiaro tenore testuale dell'art. 53 Cost.: *i*) anzitutto si deve discutere della natura delle "pubbliche spese"; *ii*) in seconda battuta, si deve verificare se la lettura "funzionale" sia suscettibile di individuare un limite ulteriore rispetto al piano meramente argomentativo (ossia quello della non arbitrarietà).

4.1. Funzionalizzazione delle entrate e concetto di pubbliche spese.

Quanto al primo versante, si tratta di comprendere se può validamente instaurarsi un rapporto mezzi/fini fra i due termini delle spese e delle entrate (quale primo *step* logico-argomentativo della proporzionalità a livello macro della tassazione): e difatti, si dovrebbe discutere dell'ipotesi in cui ciò che verrebbe qualificato come "imposta" non sia, di fatto, diretta al "finanziamento pubblico" (da intendersi quivi in senso meramente soggettivo). Si immagini, per esempio, un'imposta patrimoniale gravante su alcune categorie aventi una posizione di vantaggio sul mercato e destinata al finanziamento delle banche per consentire il reperimento delle erogazioni dirette alle imprese private, le cui attività risultano colpite dalla recessione derivante

(53) V. F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, *ult. op. cit.*, pp. 99-100, il quale, dopo aver riportato l'*iter* cui sarebbe tenuto il legislatore, riconosce che tale ricostruzione «potrà sembrare a taluno poco se ci si pone in un'ottica di ortodossia garantista di tutela della persona e dei diritti proprietari che si identificano con essa (considerato che la possibilità di contrastare l'eventuale abuso perpetrato dal legislatore resta, alla fine, affidata a un più duttile giudizio di «ragionevolezza»). Ma è proprio ciò che, almeno a nostro avviso, ha voluto il Costituente sul duplice presupposto, da un lato, che i diritti proprietari — dalla cui titolarità deriva la necessaria esistenza di un saldo patrimoniale attivo — non hanno validità preistituzionale e non si pongono, quindi, come limiti invalicabili alla legge fiscale e, dall'altro, che la mancanza di titolarità di tali diritti non costituisce ostacolo alla tassazione di altre entità non patrimoniali che, purtuttavia, esprimono una posizione di vantaggio economicamente valutabile».

dall'emergenza COVID-19 (ferma la deroga ammessa dalle Istituzioni europee agli aiuti di Stato in ragione della calamità naturale). Al riguardo, delle due l'una (*tertium non datur*): o il *nomen iuris* implicherebbe di dover rinvenire la sostanza della disciplina di riferimento nelle peculiari regole del diritto tributario, pervenendo quindi ad un giudizio di incostituzionalità della norma che risulta attribuire una qualifica (tributaria) in violazione della finalità generale di finanziamento pubblico; oppure si dovrebbe ritenere che il nesso fra la decurtazione patrimoniale e una spesa "non pubblica" non ricada sotto l'ombrello dell'art. 53 Cost. (dovendo sottostare a quel contenuto), rientrando piuttosto nel raggio applicativo di altre norme costituzionali e, segnatamente, nella disciplina dell'art. 23 Cost., secondo cui le prestazioni patrimoniali imposte richiede giocoforza fonte legale (54).

L'alternativa non si porrebbe se si accedesse invece alla ricostruzione del finanziamento pubblico in una prospettiva oggettiva (55): e invero, la prestazione pecuniaria cui è tenuto il singolo sarebbe comunque destinata ad una "finalità pubblica" e, quindi, al soddisfacimento di un interesse generale della collettività a prescindere dal soggetto percettore (Stato o altro ente pubblico). Tornando all'esempio immaginato *supra* secondo cui gli istituti di credito sarebbero diretti percettori della patrimoniale a carico di talune categorie di correntisti onde ottenere le risorse da erogare alle imprese che hanno subito le conseguenze economiche del *lockdown*, la spesa ripartita attraverso l'imposta rimarrebbe (in questa logica) pur sempre "pubblica", in quanto sarebbe dato rilevare una finalità rivolte alla generalità delle imprese. Tuttavia, a diverse conclusioni si dovrebbe pervenire ove ricorresse una selettività delle imprese

(54) cfr. A. FEDELE, *Diritto tributario (principi)*, in *Enc. giur.*, 2010, pp. 450-451; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, Padova, 2005, p. 137; IDEM, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomica di tributo*, in *Rir. dir. trib.*, 1993, p. 266 ss.; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, p. 54.

(55) Sul canone oggettivo delle pubbliche spese, A. FEDELE, *Diritto tributario (principi)*, IDEM, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, 2005, Torino, p. 17; IDEM, *Prestazioni imposte*, in *Enc. giur.,* XXIV, Roma, 1991, p. 5; IDEM, *La riserva di legge,* in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario,* I, p. 165. Sul carattere pubblicistico del servizio da finanziare che può rinvenirsi anche se il gettito è percepito da un soggetto privato che percepisce l'entrata tributaria, v. anche A. VIOTTO, *Tributo*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, XVI, 1999, p. 238, nota 112.

a cui erogare le risorse ritratte dalla ritenuta sui conti correnti, in quanto si dovrebbe valutare la proporzionalità del mezzo (imposta) e la finalità (reperimento delle risorse da destinare ad interessi generali della collettività) alla luce delle circostanze concrete della misura attuata.

Inoltre, se si ritenesse di dovere individuare una correlazione fra entrate e spese (circostanza che risulta essere problematica in ragione del principio di unicità del bilancio e, quindi, della difficoltà di individuare l'esatta destinazione delle risorse reperite in base al prelievo fiscale) si dovrebbe ragionare anche della legittimità costituzionale dell'istituzione di un'imposta diretta al finanziamento di spese "assurde" o prive di concreta utilità.

Il problema accennato (difficoltà nel controllo della correlazione entrate/ spese) in taluni casi appare semplificato. E difatti, si dovrebbe discutere a questo proposito della legittimità costituzionale delle accise introdotte da alcune Regioni nel perseguimento di "finalità specifiche". Sul punto vengono in considerazione anche norme di diritto europeo, essendo la materia oggetto di regolamentazione a livello euro-unionale (direttiva 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE), secondo cui «gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni» (art. 1, comma 2, direttiva n. 2008/118/CE). Alla luce di tale premessa normativa, è stata istituita l'imposta sulla benzina per autotrazione (c.d. IRBA) nelle varie Regioni e segnatamente: nella Regione Piemonte in ragione dell'esigenza di finanziamento «degli interventi necessari a fronteggiare gli eventi calamitosi verificatesi sul territorio regionale», quali verificatisi nel 2011 (56); nella Regione Liguria «al fine di assicurare il conseguimento degli obiettivi di finanza

(56) Deliberazione della Giunta Regionale Piemonte 14 novembre 2011, n. 51-2907 Provvedimento attuativo dell'articolo 4 della legge regionale 31 agosto 1993, n. 47 cosi' come modificato dall'art. 1 della legge regionale del 26 luglio 2011 n. 11.

regionale indicati nel Documento di programmazione economico-finanziaria regionale per gli anni 2006-2008», essendo le entrate «destinate alle esigenze del settore sanitario regionale» (57); nella Regione Campania l'imposta *de qua* – come indicato dalla rubrica della disposizione istitutiva del tributo – viene introdotta «per il contenimento della spesa pubblica regionale» (58); nella Regione Lazio, l'imposta è diretta al finanziamento delle spese generali dell'ente, essendo le entrate ricavate dal tributo devono essere iscritte in un generico capitolo di bilancio denominato «*Gettito dell'Imposta regionale sulla benzina per autotrazione (IRBA)*» (59); nella Regione Calabria l'imposta viene giustificata per procurarsi un'entrata «al fine di consentire il rispetto degli impegni finanziari previsti dal Piano di rientro in materia sanitaria approvato con specifico accordo con lo Stato» (60); nel caso del Molise viene istituita senza una specifica destinazione.

Rispetto a tale fattispecie, è dato quindi interrogarsi sulla finalità alla luce di un parametro diverso dall'art. 53 Cost. e derivante direttamente dall'art. 117 Cost. e dalla direttiva europea n. 2008/118/CE, là dove si impone di confrontare con le finalità specifiche l'istituzione di nuove accise. È in questi termini che la proporzionalità della misura può ragionevolmente porsi in una logica di collegamento fra entrate e spese. Al riguardo, la Corte di Giustizia ha escluso che si possa ritenere diretta ad una finalità specifica un'imposta avente come destinazione il finanziamento dell'esercizio da parte delle collettività territoriali interessate delle rispettive competenze in materia di salute e di ambiente, non mirando, di per sé, a garantire la tutela della salute e dell'ambiente (61). Il che pone molteplici dubbi circa la conformità al diritto europeo delle norme regionali surricordate (62).

(57) art. 2, Liguria l.r. 24 gennaio 2006, n. 2.

(58) art. 14, l.r. Campania 18 gennaio 2016, n. 1.

(59) art. 3 l.r. Lazio 23-12-2011 n. 19..

(60) Cfr. art. 27 l.r. Calabria 29 dicembre 2010 n. 34.

(61) Corte di Giustizia, 27 febbraio 2014, C-82/12, *Transportes Jordi Besora*.

(62) Al riguardo, si rammenta che la Commissione Europea ha chiesto al Governo italiano di provvedere alla soppressione dell'IRBA per difetto di compatibilità con il diritto

Un'altra fattispecie in cui può venire in rilievo il collegamento diretto fra entrate può essere quello dei c.d. tributi di scopo, nel qual caso si mira a fronteggiare una spesa di interesse generale ripartendone l'onere sulle categorie sociali che traggono vantaggio da questa spesa o che comunque determinano l'esigenza per la "mano pubblica" di provvedere (63). Si pensi in specie alla realizzazione di opere pubbliche individuate dai Comuni con regolamento nella fattispecie dell'imposta di scopo (art. 1, comma 145, l. 296/2006 e art. 6 del d.lgs. n. 23/2011) oppure alla destinazione al finanziamento di interventi in materia di turismo (ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive) e di tutela di beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali, come nel caso dell'imposta di soggiorno (art. 4 del d.lgs. n. 23/2011).

Tuttavia, al di là di siffatte ipotesi, non pare possibile che si possa individuare quel vincolo fra spese e entrate ritratte dalla fiscalità generale, proprio in ragione del principio di unicità del bilancio (art. 39 R.d. 2440/1923), secondo cui tutte le spese devono essere contrapposte al complesso delle entrate, essendo «vietata l'assegnazione di qualsiasi provento per spese od erogazioni speciali rimanendo soppressa ogni destinazione già stabilita da particolari disposizioni». Ancorché tale norma di legge sia stata abrogata (ad opera dell'art. 33, l. n. 468/1978), tale principio dev'essere ritenuto ancora operante, valendo (di regola) l'irrilevanza dell'utilizzo fattone delle entrate ricavate da parte dell'ente impositore (64).

---

europeo, cfr. v. atto 19 luglio 2018, la Commissione ha osservato che «the Commission decided today to send a letter of formal notice to Italy requesting the abolition of the regional tax on petrol for motor vehicles (the IRBA). The IRBA is levied at approximately 2 cents per

litre of petrol, compared with 72 cents for the excise duty levied on the basis of harmonised EU legislation. The IRBA does not pursue specific objectives, but has only budgetary objectives, which is contrary to EU law (Article 1 (2) of the Excise duty Directive, Council Directive 2008/118/EC). If Italy does not act within the next two months, the Commission may send a reasoned opinion to the Italian authorities».

(63) V. Corte di Cassazione, sentenza 29 aprile 2010, n. 17381. In dottrina sui tributi di scopo vedasi G. SALANITRO, *Prime riflessioni sull'imposta di scopo per il finanziamento di opere pubbliche*, in *Riv. dir. trib.*, 12, 2007, p. 1115; F. PICA, *Le imposte di scopo, la finanza dei comuni e la riforma del titolo V della Costituzione*, in *Riv. trib. loc.*, 2004, 257 ss.

(64) M. TRIMELONI, *I caratteri delle entrate tributarie*, Padova, 1973.

4.2. Limite derivante dall'ammontare delle spese, divieto di indebitamento e proporzionalità intergenerazionale.

Ferme queste difficoltà nella ricostruzioni del principio da ottimizzare attraverso la proporzionalità (nel senso inteso come strumento di riparto) (65), volendo proseguire nella trattazione delle conseguenze della tesi in esame oltre ai dubbi derivanti dalla tendenziale irrilevanza della gestione delle "pubbliche spese", ci si potrebbe chiedere se *un limite* possa essere derivato anche in questa logica dall'ammontare delle spese (66): e invero, se l'imposta è indice di riparto della spesa, allora la proporzionalità fra i due termini recati dall'art. 53 Cost. imporrebbe di prevedere un livello di entrate pari, ma non superiore alle spese pubbliche (67). Si tratta di un'ipotesi solo teorica alla luce del debito pubblico esistente e in continuo aumento (quale in specie dovuto alle conseguenze dell'emergenza sanitaria che ha colpito in particolare l'Ita-

(65) Per un'ampia critica della teoria in discorso, v. Sul tema di recente vedasi D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta – Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, p. 94, il quale osserva come le imposte siano «stabiliste […] indipendentemente dall'andamento e dell'entità della spesa pubblica da finanziare, in primo luogo perché le stesse non seguono alcuna logica di carattere tariffario o commutativo […] ed in secondo luogo perché è quasi sempre assente un vincolo di destinazione, dunque il gettito delle singole imposte indicizzate alla capacità economica dei contribuenti affluisce indistintamente al bilancio pubblico, senza possibilità di stabilire una correlazione tra il gettito della singola imposta e uno o più capitoli di spesa. Eppure tutto questo non ha impedito all'accademia tributaria di inquadrare giuridicamente l'imposta nell'ambito delle «obbligazioni di riparto» e di considerare gli indici di capacità contributiva alla stregua di indici di riparto della spesa pubblica […]».

(66) Ad onore del vero, la linea teorica di cui trattasi nega l'esistenza del limite massimo all'imposizione, pur riconoscendone uno minimo, F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011, p. 104 ss.; A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 971 ss.; IDEM, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib*., 2002, 31; IDEM, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione,* in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, p. 1035 ss.; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 299. Tuttavia, anche in questa prospettiva, si può ragionare secondo un metodo proporzionale riferito ai termini di riferimento di cui all'art. 53 Cost. per comprendere se effettivamente se ne possa ricavare un limite massimo.

(67) G. FRANSONI, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio)*, in *Riv. dir. trib.*, 11, 2013, pag. 1049, secondo cui «in definitiva, se la pressione fiscale fosse eccessiva per tutti i contribuenti, l'unico modo per ridurla consisterebbe nel limitare la spesa, oppure nel trasferire l'onere del suo finanziamento su altri e, in particolare, sulle generazioni future attraverso il ricorso all'indebitamento», osservando peraltro come «il tema dell'imposta confiscatoria si risolve in una questione di ragionevolezza e proporzionalità delle scelte del legislatore».

lia). Detto in altri termini, l'assolvimento dei debiti maturati e maturandi richiederà sempre un'entrata necessaria a ripianare quel debito. Tuttavia, volendo ragionare sotto un profilo prettamente giuridico alla luce dell'art. 53 si potrebbe indagare se dal (presunto) nesso esistente fra spese pubbliche ed entrate tributarie (trovando quest'ultime fondamento nel criterio di riparto) se ne possa ritrarre un limite.

A questo riguardo, non si può far altro che rimarcare come l'approvazione delle spese pubbliche passi essenzialmente attraverso due strumenti: le imposte e il debito pubblico (68).

Ove il livello impositivo si riveli insostenibile (alla stregua delle circostanze di tempo e di luogo) per le imprese sulla base di determinati fattori economici e temporali, non vi sarebbe altro mezzo per rimuovere la sproporzione rispetto alle entrate nella riduzione della spesa riportando in equilibrio i termini di riferimento recati dall'art. 53 Cost. (giustappunto, le imposte e le pubbliche spese).

E del resto, in questa logica facente capo ad una politica economica di tipo neoclassica (69), la legittimazione popolare della rappresentanza parlamentare dovrebbe giocoforza essere sufficiente nella legittimazione della scelta dei livelli di tassazione, ricorrendo quale unico ed efficace strumento di tutela su questo piano il controllo politico dei processi decisionali (artt. 23 e 75 Cost.), piuttosto che sul sindacato giurisdizionale della legge tributaria

(68) Esistono anche altre entrate extra-tributarie (quali ad es. i canoni demaniali, quelle derivanti dalle partecipazioni nelle imprese di Stato, ecc.), ma incidono sul bilancio in misura inferiore alle imposte e al ricorso al debito pubblico.

(69) Al riguardo, si rammenta la teoria della mano invisibile di Smith (A. Smith, *Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, Torino, 1945, pp. 743-746, 824-829) e D. RICARDO, *Funding System. An Article in the Supplement to the fourth, fifth and sixth Editions of the Encyclopaedia Britannica 1820*, in Id., *Pamphlets and Papers 1815-1823. The Works and Correspondence of David Ricardo*, Vol. IV, a cura di P. SRAFFA, Cambridge, 1951, p. 143 ss.; Id., *Princìpi di economia politica e dell'imposta*, Torino, 1986, pp. 297-301.

(70). Sicché, la riduzione delle imposte dovrebbe essere direttamente proporzionale alla riduzione della spesa pubblica, quale unica misura idonea e necessaria sulla base dei valori in gioco.

Né si pensi (nel dar seguito invece a politiche di natura keynesiana [71]) che il ricorso all'indebitamento possa essere una valida alternativa alla precedente: e difatti, il debito pubblico non è altro che la "posposizione temporale" in capo alle future generazioni degli impegni di spesa da onorare; ciò che passa necessariamente per un'applicazione della proporzionalità dei mezzi (imposte e debito) rispetto ai fini (spesa pubblica attuale), ma in realtà lo strumento del debito risulta una proiezione temporale del primo (cioè delle imposte), in quanto saranno i contribuenti futuri a doversi fare carico dell'assolvimento delle spese pregresse sulla base (principalmente) della tassazione futura. A questo riguardo, ci si dovrebbe interrogare della "proporzionalità intergenerazionale" in relazione al rinvio mediante entrate future derivanti da soggetti che soggiacciono a tassazione domani per spese i cui frutti non verranno effettivamente goduti (72).

Tale considerazione non deve essere ritenuta un fuor d'opera in questo discorso incentrato sulla funzionalizzazione dell'imposta, per ciò che è stato osservato come la tesi "dell'obbligazione di riparto" finisca per prestare (inconsapevolmente) adesione al principio di beneficio, nel momento in cui si evoca la ripartizione delle spese dello Stato similmente a quanto fa un "grande

(70) A questo riguardo, è innegabile che sussistono tre dati fondamentali: il principio della riserva di legge ex art. 23 Cost. (*no taxation without rapresentation*); il divieto di promuovere un referendum abrogativo sulle leggi tributarie (art. 75 Cost.), nonché il principio espresso dalle norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale *ex* l. n. 87/1953 (e confermativo di quello generale sulla separazione dei poteri), secondo cui «il controllo di legittimità della Corte costituzionale su una legge o un atto avente forza di legge esclude ogni valutazione di natura politica e ogni sindacato sull'uso del potere discrezionale del Parlamento» (art. 28, l. cit.).

(71) Cfr. J.M. KEYNES, *Teoria generale dell'occupazione, dell'interesse e della moneta*, Torino, 1978, pp. 265-266, 323-324.

(72) Sul tema vedasi l'ampia ricostruzione di L. DI CARLO, *Il debito pubblico tra giustizia intergenerazionale, principio di proporzionalità e diritti di autonomia*, in *Istituzioni del federalismo*, 2018, 1, pp. 105 ss.

condominio" o un consorzio (73). Tuttavia, l'origine smithiana del concetto di "condominio" o di "consorzio" poggia su un *background* culturale-ideologico completamente diverso da quello odierno (in cui – secondo la linea teorica di cui trattasi – la capacità contributiva dovrebbe essere vista nell'ottica delle potenzialità del soggetto in termini di posizioni di "vantaggio" ricoperte nella società) ed improntata al principio del beneficio (74).

Ciò posto, a rafforzare il convincimento che l'unico limite sia nella spesa secondo questa linea teorica viene in considerazione anche l'art. 81 Cost., là dove si pone un divieto di ricorso all'indebitamento (salvo circostanze eccezionali (come la recessione economica e calamità naturali), essendovi un obiettivo strutturale e un limite alla gestione della finanza pubblica mediante il ricorso al deficit (*i.e.* disavanzo di esercizio fra entrate e spese) (75). E difatti, la nuova norma costituzionale si pone in questa "prospettiva proporzionale" per ciò che si porrebbe nella duplice direzione:

a) dell'idoneità, il fine del riparto avrebbe quale limite della tassazione la spesa attuale, onde evitare che soggetti futuri possano subire una limitazione della propria capacità di scelta sovrana in ambito tributario e, quindi, nelle sedi parlamentari (art. 23 Cost.);
b) della necessità, in quanto si tratta di dover valutare l'incisività delle scelte attuali rispetto alle generazioni future attraverso il mezzo meno invasivo o limitante dei diritti fondamentali dei soggetti da venire. Il

(73) Sull'assimilazione al "grande condominio" v. G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Torino, 2008, p. 307. Sulla similitudine basata sul consorzio (art. 2604 c.c.) v. invece L.V. BERLIRI, La giusta imposta, 1945, p. 42.

(74) A rimarcare l'inconsapevole accettazione del principio del beneficio vedasi D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, ult. op. cit., p. 126-132; R. LUPI, *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Roma, 2012, p. 87, là dove si rimarca come l'evocazione dell'immagine del grande condominio non sarebbe calzante per ciò che nel caso della tassazione mancherebbe una "tabella millesimale" cui riferire il valore degli appartamenti.

(75) Sui contenuti della nuova norma costituzionale M. LUCIANI, *L'equilibrio di bilancio e i princìpi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in Aa.Vv., *Il princìpio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012*, Milano, 2014, pp. 15 ss.; G. RIVOSECCHI, *L'equilibrio di bilancio: dalla riforma costituzionale alla giustiziabilità*, in *Rivista AIC*, 3, 2016, p. 4; M. TRIMARCHI, *Premesse per uno studio su amministrazione e vincoli finanziari: il quadro costituzionale*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 3, 4, 2017, p. 676; D. DE GRAZIA, *L'introduzione del principio del pareggio di bilancio in Costituzione (tra vincoli europei e zelo del legislatore)*, in *Giur. cost.*, n. 3, 2012, pp. 2502-2503.

che significa che le entrate future non dovranno comportare una maggiore limitazione alle capacità economiche future a cagione di spese rispetto alle quali i futuri contribuenti non hanno ritratto alcun vantaggio nella società;

c) sul piano del bilanciamento (adeguatezza o proporzionalità in senso stretto), a livello intergenerazionale, il principio di proporzionalità consentirebbe di coniugare i diritti dei consociati attuali con i doveri tributari dei soggetti futuri (76).

Se ciò vale a livello di giustizia fra generazioni, *a fortiori*, dovrebbe valere nella situazione attuale in cui è solo la spesa ad essere suscettibile di riduzione onde allineare il limite della tassazione rispetto alla situazione di equilibrio ricavabile dagli artt. 53 e 81 Cost.

Tuttavia, come detto, la tesi si rivela del tutto priva di concreto portato precettivo rispetto alla realtà nella quale ci troviamo e nella storia dei bilanci del nostro Paese sin dai tempi della sua fondazione, ove si rammenti che l'equilibrio di bilancio è stato raggiunto nella nostra esperienza solo in tre occasioni (77).

§. 5. Seconda ipotesi con ribaltamento di prospettiva: proporzionalità del livello di tassazione quale limite alla spesa pubblica.

Secondo la linea teorica accolta dalla Corte costituzionale, di regola, si negano i limiti massimi all'imposizione, salvo ritenere alla stregua della proporzionalità fra i termini di riferimento di cui all'art. 53 Cost. (soprattutto in

(76) Cfr. L. DI CARLO, *Il debito pubblico tra giustizia intergenerazionale, principio di proporzionalità e diritti di autonomia*, ult. op. cit., pp. 124, il quale rimarca che noi siamo debitori (non già verso il passato, ma) «verso coloro che non esistono ancora». Su tale assunto, l'Autore valorizza il principio di proporzionalità onde individuare il valore-soglia della giustizia intergenerazionale nella proporzionalità dei benefici attuali in termini di minore lesività delle posizioni di terzi. Sicché la proporzionalità sarebbe l'unico strumento di controllo della decisione assunta nel presente rispetto ad «azioni ad effetti non identitari», ossia «solo costi e danni che gli individui presenti potrebbero ingiustificatamente addossare agli individui futuri in quanto costi e danni relativi a decisioni del passato che non hanno avuto nessuna influenza sull'identità e sul numero degli individui futuri».

(77) Si tratta delle annualità 1876 (con Ministro delle Finanze, Marco Minghetti) del triennio 1893-1896 (con dicastero sotto Sidney Sonnino alla guida del Ministero delle Finanze e del Ministero del Tesoro) e, infine, nel 1925 (con ministro Alberto De Stefani).

una lettura basata in chiave intergenerazionale) si possa individuare una forma di contenimento del livello di tassazione nell'ammontare massimo di spesa.

Ciò posto è dato chiedersi se non sia possibile seguire un ulteriore percorso teorico in cui v'è una maggiore considerazione del ruolo da attribuire all'art. 53 Cost. secondo una sintesi delle istanze risultanti dalla ridetta norma e non già in termini di antitesi fra gli interessi.

A tal proposito è dato richiamare quivi quanto già affermato nel precedente capitolo, là dove si è osservato come affermare l'assenza di limiti massimi all'imposizione in ragione del perseguimento del soddisfacimento dei diritti sociali possa condurre ad alcuni risultati sproporzionati e contrari al senso di equilibrio espresso nell'assetto costituzionale attualmente in vigore. Su questo punto, del resto, anche la Corte costituzionale – pur facendo richiamo alla circostanza che «il principio della capacità contributiva si pone come limite sostanziale al potere discrezionale del legislatore» – ha affermato solo che «ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici rivelatori di ricchezza, e di conseguenza la misura massima del tributo non può mai essere superiore alla capacità dimostrata dall'atto o dal fatto economico» (78). Detto in altri termini, si dice solo che l'onere non può essere "superiore" e non anche "pari" alla ricchezza rispetto alla quale si pone il presupposto impositivo.

Secondo una diversa prospettiva, la capacità contributiva risulta essere l'ostacolo per una vera e propria spoliazione della ricchezza ad opera del Fisco, là dove si riveli in misura tale da rivelarsi eccessivo (79). Lo sforzo della

(78) Cfr. Corte cost., sent. 26 ottobre 2007, n. 350; Corte cost., sent. 17 aprile 1985, n. 104; Corte cost., sent. 29 dicembre 1972, n. 200; Corte cost., sent. 6 luglio 1966, n. 89, secondo cui «la capacità contributiva, presupposto di una legittima imposizione, condiziona certo la misura massima del tributo, nel senso che questa non può mai essere fissata ad un livello superiore alla capacità dimostrata dall'atto o dal fatto economico, ma non esclude, purché tale limite sia rispettato, che gli stessi atti o fatti possano in tempi diversi dar luogo a prelievi tributari di diversa entità, secondo gli obiettivi di politica fiscale di volta in volta perseguiti dal legislatore».

(79) Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Torino, 2007, p. 56, secondo cui l'aliquota non deve mai essere di entità tale da «trasfigurare il fenomeno tributario giungendo a spogliare del tutto o quasi il contribuente della forza economica colpita dal tributo». Nello stesso senso, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2012, p. 164, secondo cui «l'imposta è il prelevamento di una "quota", non della

dottrina si è quindi concentrata sulle ragioni e sull'individuazione del limite al livello di tassazione (80).

Più nel dettaglio, si è affermata l'operatività anche in Italia la *50 % rule*, ancorché sia derivata non dal "contemporaneo" uso della proprietà (secondo quanto originariamente affermato dal *Bundesverfassungsgerichte*), ma dal principio di progressività del sistema tributario, quale forma di "minimo vitale capovolto". E difatti, la progressività fungerebbe da mediazione tra i principi di eguaglianza, libertà e solidarietà, divenendone il "parametro quantitativo" e, quindi, «consentendo di approssimare il massimo del prelievo al 50 per cento degli averi» (81). E difatti, «garantito il minimo vitale "capovolto", sull'euro marginale a questo precedente la tassazione può anche giungere a livelli assai elevati, ma sulle ricchezze precedenti a quest'ultimo, in funzione del meccanismo tipico della progressività, è giocoforza che la percentuale di tassazione sia inferiore, con la conseguenza che, al decrescere della ricchezza, una parte sempre maggiore di questa non potrà che rimanere intonsa dalla tassazione medesima».

Tuttavia, è stato obiettato al riguardo che il modulo di tassazione suddetto sembrerebbe riferito ad una "progressività continua" e, come tale, sarebbe inidoneo ad escludere quote sempre più ampie di ricchezza al decre-

totalità della materia imponibile»; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 258, il quale rimarca che l'art. 53 Cost. «vincola la potestà tributaria non solo in relazione al suo presupposto, ma anche all'ammontare massimo del tributo»; IDEM, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib*., 2010, IV, 427 ss.; IDEM, *Interesse fiscale e ragioni del fisco nel prisma della capacità contributiva*, in M. BEGHIN, F. MOSCHETTI, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, G. ZIZZO (a cura di), *Atti della giornata di studi un onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, 157 ss.

(80) Cfr. G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, 2011, p. 447 ss.; A. GIOVANNINI, *Sul limite massimo all'imposizione tributaria*, in *federalismi.it*, 2016, 11; IDEM, *Il diritto tributario per principi*, Milano 2014, p. 33; M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, pp. 69 ss.; D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta,* Bologna, 2014, pp. 266 ss.; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione,* Milano, 1969, p. 106 ss.; E. MARELLO, *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale*, in *Giur. it.*, 1997, I, 483; IDEM, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio,* Milano, 2006, pp. 229 ss.; TIPKE, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pp. 761 ss.

(81) Cfr. A. GIOVANNINI, *Sul limite massimo all'imposizione tributaria*, in *federalismi.it*, 2016, 11, p. 16.

scere della base imponibile: la progressività per scaglioni (qual è quella praticata nell'imposta sui redditi delle persone fisiche) non sarebbe sufficiente a determinare un'attenuazione della tassazione su livelli crescenti di ricchezza, in quanto non sarebbe da escludere un "effetto livellamento" ad una data soglia (82).

Altre prospettive dottrinali hanno cercato di individuare un criterio di mitigazione del prelievo fiscale eccessivo alla stregua della situazione economico-patrimoniale globale del contribuente, in quanto la verifica della confiscatorietà dell'imposizione rispetto ad un singolo individuao dovrebbe essere oggetto di una valutazione "astratta" in ragione della eterogeneità dei presupposti delle molteplici imposte gravanti sul medesimo individuo. Si dovrebbe, quindi, compiere tale analisi rispetto al sistema impositivo nel suo complesso e, quindi, ottenere un coefficiente di incisività onde concludere per la confiscatorietà o meno del regime di tassazione del privato: in questo senso, si tratterebbe di arrivare a delineare la «capacità contributiva complessiva» (83).

(82) V. D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, ult. op. cit., pp. 286-288, il quale nega il richiamo alla progressività rispetto ad un caso specifico: «si pensi a che cosa accadrebbe applicando una progressività per scaglioni con due sole fasce imponibili ed una esenzione alla base in corrispondenza del 'mimino vitale', applicando quindi un'aliquota del 10% in corrispondenza del primo scaglione imponibile (ad esempio, da 10 a 20 mila euro, con una quota esente fissata a 10 mila euro), ed una aliquota elevatissima, poniamo del 90 o del 95%, sullo scaglione successivo (oltre 20 mila euro). Un sistema del genere rispetterebbe sia la tutela del minimo vitale che l'indicazione costituzionale 'criteri di progressività', ma avrebbe effetti sostanzialmente confiscatori sui redditi di poco superiori al minimo esente, di fatto livellando le ricchezze private e appiattendole a circa 20 mila euro […]». Al riguardo, A. GIOVANNINI, *Sul limite massimo all'imposizione tributaria*, ult. op. cit., p. 22, n. 50 replica all'osservazione sollevata da Stevanato, rimarcando che «al cambiare della tipologia di progressività varia solo il modo nel quale opera la decrescita: mentre nella progressività continua il decrescere dell'euro marginale dal "minimo vitale capovolto" reagisce su ogni euro decrescente in maniera lineare, in quella per scaglioni la decrescita dell'euro marginale si applica al decrescere di ogni scaglione (come ho detto, riducendo di un euro marginale il "minimo capovolto" al decrescere di ogni scaglione, l'aliquota marginale corrispondente allo scaglione medesimo decrescerà più che proporzionalmente). Il nocciolo del ragionamento, quindi, rimane invariato».

(83) Cfr. G. FRANSONI, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio)*, in *Riv. dir. trib.*, 11, 2013, pag. 1049, secondo cui «l'eventualità […] che, in taluni casi specifici, l'assolvimento dell'obbligo tributario possa, di fatto, assorbire tutte le risorse economiche di un determinato contribuente non costituisce un parametro di valutazione della legittimità del tributo. La valutazione deve essere fatta in astratto e rispetto al sistema impositivo normativamente delineato, non rispetto alle eventuali ricadute pratiche». In particolare, si richiama l'imposizione straordinaria dei profitti di guerra, quale esempio storico di prelievo diretto a sottrarre pressocché integralmente la relativa ricchezza.

Analogamente la tesi secondo cui si dovrebbe aver riguardo alla "disponibilità economica complessiva riferibile al contribuente" (84) non terrebbe conto del proteiforme significato attribuibile alla nozione di reddito (entrata, prodotto, spesa, consumo), né considererebbe cespiti privi di valenza reddituale (quali attività patrimoniali e finanziarie) e suscettibili di integrare presupposti diversi dal reddito (si pensi alle imposte sui consumi o all'imposta sulle successioni e donazioni) (85).

In entrambi i casi, la dottrina ha osservato come la prospettiva quivi riportata si presenti vaga nell'ottica della "giustizialità" della pretesa e, quindi, nella possibilità di attribuire un'incidenza del ragionamento sul piano operativo (86).

Ciò è vero ma del resto è veramente difficile rinvenire un dato quantitativo certo sul piano "soggettivo" (a livello concreto-individuale). Sul punto la tesi della *fifty percent rule* sembrerebbe essere più netta individuando la posizione del taglio da inferire al nodo gordiano. Tuttavia, la possibilità di invocare l'illegittimità nell'ultima norma che introduce un nuovo tributo e/o ridetermina la quantificazione del livello di imposte (87) pare essere un risultato tutt'altro che agevole.

(84) M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, p. 78 ss., secondo cui si dovrebbe giudicare la confiscatorietà anche alla stregua della «compatibilità quantitativa del prelievo complessivamente inteso rispetto alla sua capacità contributiva del contribuente del pari complessivamente intesa».

(85) Per una critica su tali profili v. G. FRANSONI, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio)*, ult. op. cit.. Per la replica alle obiezioni sollevate, vedasi M. POGGIOLI, *L'imposizione confiscatoria, tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 2, p. 169 ss.

(86) In tal senso, D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, ult. op. cit., p. 292.

(87) È consapevole di questo limite anche A. GIOVANNINI, *Sul limite massimo all'imposizione tributaria*, ult. op. cit., p. 22, il quale – dopo aver affermato la possibilità di porre la scure dell'illegittimità costituzionale «sulla legge che introduce l'elemento di superamento del tetto massimo e cioè sulla legge che introduce un nuovo tributo, oppure su quella che modula diversamente la quantificazione dell'obbligazione di imposte già esistente» – riconosce le «difficoltà che in concreto possono emergere nella determinazione e quantificazione di questi parametri».

Ad ogni modo, le istanze cui tende l'assunzione di limiti massimi ad un prelievo sproporzionato sono ben chiare e si possono riassumere nell'esigenza di "responsabilizzare" la spesa (in quanto un blocco all'indiscriminato accesso alle entrate può costituire da argine allo scialo di danaro pubblico), nonché per rendere maggiormente tollerabile il dovere tributario, onde realizzare l'efficienza del sistema attraverso l'equilibrio fra il dovere tributario e la produzione di ricchezza (88). Come è stato osservato (89), il limite alla tassazione ridonda a vantaggio non solo della sfera privata (a garanzia dell'economia privata), ma si pone a tutela dello stesso programma dell'azione di redistribuzione statale (improntata al soddisfacimento dei diritti sociali): è da escludersi che lo Stato possa isterilire la fonte di produzione del gettito fiscale mediante un livello di tassazione eccessivo, nel qual caso essendo ben possibile la perdita di entrate e, quindi, la crisi finanziaria dello Stato.

Su questo ultimo piano, si è già avuto modo di vedere nel capitolo precedente come l'art. 53 Cost. non sia suscettibile di un autentico conflitto, ma esso sia piuttosto un momento di sintesi di diversi interessi attraverso l'ottimizzazione dei principi da esso ricavabili. In tal senso, trova un ruolo il principio di proporzionalità quale strumento razionale di tutela del contenuto essenziale dei diritti fondamentali; ciò che risulta dalla giurisprudenza della Corte EDU e dalle esperienze giuridiche (ricordate *supra*) dell'ordinamento tedesco.

Nel diritto tributario, il diritto fondamentale in discorso rappresenta un Giano bifronte che si riflette nella capacità contributiva e nell'interesse dello Stato a ripartire le spese ed esprime il contenuto unitario della *regula iuris* di cui all'art. 53 Cost.. Si tratta cioè di quel *diritto al lavoro e all'impresa* che è già esistente nel programma costituzionale e che poggia essenzialmente sull'art. 1 Cost. là dove si enuncia il lavoro come elemento costitutivo della Repubblica. È su questa norma che si tengono tutte le altre disposizioni costituzionali che hanno a che fare con la persona (art. 4 e 36 Cost. secondo cui

(88) G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, 2011, pp. 559-563.

(89) D. STEVANATO, *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, 2019, p. 109.

tutti hanno diritto a contribuire al progresso materiale e spirituale della nostra comunità e ad ottenere una retribuzione che consenta di avere un'esistenza libera e dignitosa). La capacità di creare lavoro passa necessariamente per la libertà di iniziativa economica e della proprietà privata e anche attraverso la tutela del risparmio (art. 41, 42 e 47 Cost.), essendo posti alla base di un sistema economico liberal democratico (qual è indiscutibilmente quello voluto dalla nostra Costituzione).

È in questo contesto che non a caso viene inserita la norma sulla capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., là dove le spese pubbliche di cui se ne devono fare carico "tutti" (secondo un dovere di solidarietà economica) e la capacità contributiva sono i termini da ottimizzare secondo proporzionalità, per ciò che:

- i mezzi (le entrate) devono rivelarsi idonei al soddisfacimento del fine (suddivisione delle spese) non solo nel breve periodo, ma devono poter assicurare la continuità e il progresso della nostra comunità e non segnarne il fallimento;
- le misure tributarie devono essere quindi improntate alle minore invasività per quel diritto fondamentale posto nell'interesse dell'individuo e dello Stato, costituendone elemento fondante (art. 1 Cost.) assieme alla preminenza della persona (art. 2 Cost.);
- si devono considerare i valori in gioco secondo la modulazione già esistente nell'assetto costituzionale, là dove la rimozione degli ostacoli "di partenza" cui sono diretti i c.d. "diritti sociali" deve avvenire attraverso la spesa pubblica, ma l'art. 81 Cost. impone di dover affrontare, qui ed ora, il tema delle spese senza poter rinviare al futuro con una tassazione gravante sulle successive generazioni (salvo casi del tutto eccezionali). In questo equilibrio intergenerazionale, si pone quindi il tema del ripensamento del livello di spesa secondo un assetto di tassazione che non deve limitare (sproporzionatamente) il lavoro e l'impresa, altrimenti essendo inevitabile la circolarità viziosa che si innesta e che potrebbe condurre al fallimento dello Stato. Sicché, il bilanciamento esistente nell'art. 53 deve

essere letto nel senso della massima "ci possiamo permettere i diritti sociali, che ci possiamo permettere" proprio perché la ripartizione deve avvenire "in ragione" e cioè secondo un criterio di razionalità pratica fondata sulla proporzionalità.

Su tali basi, è chiaro come il ragionamento poggiante sull'individuazione di un limite all'eccesso impositivo si riveli un percorso irto di insidie, di aporie insuperabili e di forzature teoriche, proprio perché risulta effettivamente difficile (se non impossibile) (*i*) tradurre in una unità di misura o in una cifra il parametro e (*ii*) individuare la base di calcolo esatta (reddito lordo annuo, capacità contributiva complessiva ecc.). Se può essere accolta l'affermazione provocatoria di Kirkhhof secondo cui la tutela dei diritti fondamentali è suscettibile di una migliore incisività attraverso una cifra (o una soglia) piuttosto che con meri argomenti, è anche vero che il piano concreto individuale non risulta confacente alla portata più ampia e della doppia utilità (per lo Stato e l'individuo) derivante da un "limite generale".

E difatti, la chiave di lettura preferibile dovrebbe essere di carattere generale, operando in una prospettiva macro e non micro. Ma è chiaro che la ricostruzione del discorso si sposta dall'essere (ossia l'istanza di tutela del contenuto essenziale di quel diritto fondamentale secondo l'ottimizzazione derivante dalla proporzionalità, già ritraibile dal sistema costituzionale in materia economico-sociale) al dover essere, in quanto non v'è alcun dato giuridico da cui si possa individuare in concreto l'ammontare del limite. Si rammenti il ridimensionamento dell'*Halbteilungsgrundsatz* avvenuto nelle più recenti sentenze della stessa *Bundesverfassungsgerichte* anche alla luce della riconsiderazione del dato testuale di cui all'art. 14 del *Grungesetz* secondo cui la proprietà obbliga e il suo uso deve servire "contemporaneamente" (*zugleich*) al bene comune.

E del resto, nel nostro sistema di controllo costituzionale, la Corte costituzionale ha abdicato ad un ruolo di controllo in ordine ad una soglia-limite,

rimettendo all'esclusiva sfera di discrezionalità del legislatore l'apprezzamento dell'entità e della proporzionalità del livello impositivo (90).

Sicché, si può concludere che, come emerge dalla giurisprudenza della Corte EDU (*i.e.* le "sentenze ungheresi"), da altre esperienze giuridiche europee (*i.e.* Germania e Svizzera in particolare) l'esigenza di tutela del contenuto essenziale del diritto al lavoro e all'impresa richiede che ci sia proporzionalità fra i mezzi (entrate) e i fini (spese), senza che il livello possa raggiungere eccessi tali da poter escludere o limitare la fonte di entrata dello Stato (ossia il lavoro e l'impresa). Entro questa cornice è dato perseguire i diritti sociali previsti dalla Carta costituzionale nella rimozione degli ostacoli esistenti e per il soddisfacimento del dovere di solidarietà esistente fra i membri della medesima comunità.

§. 6. Riflessioni *de iure condendo*.

Alla luce di quanto precede l'individuazione di un limite fisso a livello individuale è veramente complicato dalla molteplicità ed eterogeneità dei presupposti impositivi che potrebbero venire in considerazione in relazione al singolo contribuente. Il che richiede analiticità delle conseguenze della violazione del limite attraverso strumenti normativi che siano in grado di dettagliare i presupposti (metodi di calcolo del superamento della soglia) e rimedi (in presenza della vicenda patologica) (91).

(90) In tal senso, è ricorrente nella giurisprudenza meno recente il rilievo secondo cui «non spetta al giudice delle leggi "valutare l'entità e la proporzionalità dell'onere tributario", salvo il controllo sotto il profilo dell'arbitrarietà od irrazionalità della misura dell'imposizione» v. Corte cost. sent. 15 luglio 1992, n. 336; Corte cost. sent. 20 aprile 1977, n. 62; Corte cost. sent. 10 luglio 1975, n. 201; Corte cost. sent. 24 luglio 1972, n. 144; Corte cost. sentt. 18 maggio 1972, n. 91 e 92; Sul punto ancora D. STEVANATO, *Fondamenti di diritto tributario*, ult. op. cit., p. 110.

(91) cfr. K. TIPKE, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 7, 8, 2000, p. 761 ss., il quale ha acutamente osservato che il discorso sul limite non possa che essere *de iure condendo*, in quanto «la certezza del diritto esige qualcosa di più della mera statuizione di un limite massimo all'imposizione nella Costituzione o del fatto che la Corte costituzionale lo deduca semplicemente in base al diritto costituzionale di libertà. Essa richiede una legge di attuazione che regoli i dettagli analizzati in questa sede in modo chiaro ed equo. Dovrebbe essere chiarito anche, se la determinazione di un limite superiore all'imposizione rappresenti solamente un obbligo per il legislatore oppure se, e questo sarebbe secondo me preferibile, ogni contribuente possa far valere dinanzi all'amministrazione finanziaria il fatto che nel suo caso il limite superiore all'imposizione è superato. Se così fosse,

Come già detto può essere interessante rispettare il vincolo della proporzionalità fra due grandezze macroeconomiche quali potrebbero essere, da un lato, la ricchezza nazionale (e, segnatamente, da considerarsi attraverso l'indice convenzionale del prodotto interno lordo) e, dall'altro lato, la pressione fiscale complessiva (da determinarsi secondo i parametri riconosciuti dalla comunità internazionale, quale potrebbe essere l'OCSE) oppure sulla base di altri dati.

A tal proposito, solo per voler citare alcuni esempi, è dato rammentare le Costituzioni di alcuni Stati americani. Si pensi ad esempio al caso del Michigan, là dove si prevede un limite quantitativo nella rapporto costituito dal totale delle entrate di determinati esercizi (*i.e.* annualità 1978-1979) diviso per il «*personal income*» del medesimo Stato nell'anno 1977 moltiplicato per il «*personal income*» del Michigan nell'anno precedente o, se maggiore, la media di «*personal income*» del Michigan negli ultimi tre annualità. La violazione di detto limite, in misura superiore all'1%, comporta il rimborso delle imposte in eccedenza in base alla passività esposte in relazione all'imposta sul reddito del Michigan e all'imposta sulle singole imprese (o imposte o imposte successive) nelle dichiarazioni presentate a seguito della chiusura di tale periodo di imposta (92).

---

l'imposta - ovvero l'eccesso di imposta - gli dovrebbe essere rimborsata o restituita. La legge di attuazione dovrebbe inoltre chiarire, quale imposta deve essere rimborsata, qualora il problema dovesse riguardare imposte statali o federali, imposte comunali e altre imposte».

(92) V. Constitution of Michigan of 1963 (Article IX § 26), secondo cui «There is hereby established a limit on the total amount of taxes which may be imposed by the legislature in any fiscal year on the taxpayers of this state. This limit shall not be changed without approval of the majority of the qualified electors voting thereon, as provided for in Article 12 of the Constitution. Effective with fiscal year 1979-1980, and for each fiscal year thereafter, the legislature shall not impose taxes of any kind which, together with all other revenues of the state, federal aid excluded, exceed the revenue limit established in this section. The revenue limit shall be equal to the product of the ratio of Total State Revenues in fiscal year 1978-79 divided by the Personal Income of Michigan in calendar year 1977 multiplied by the Personal Income of Michigan in either the prior calendar year or the average of Personal Income of Michigan in the previous three calendar years, whichever is greater. For any fiscal year in the event that Total State Revenues exceed the revenue limit established in this section by 1% or more, the excess revenues shall be refunded pro rata based on the liability reported on the Michigan income tax and single business tax (or its successor tax or taxes) annual returns filed following the close of such fiscal year. If the excess is less than 1%, this excess may be transferred to the State Budget Stabilization Fund. The revenue limitation established in this section shall not apply to taxes imposed for the payment of principal and interest on bonds, approved by the voters and authorized under Section 15 of this Article, and loans to school districts authorized under Section 16 of this Article. If responsibility for funding a

Altri esempi possono essere rammentati nella Costituzione dello Stato della Florida (93), secondo cui l'ammontare delle imposte deve essere limitato al periodo di imposta precedente con un correttivo per la "crescita" pari tasso medio annuo di crescita del «*personal income*» della Florida negli ultimi venti trimestri. Anche in relazione a siffatto sistema, v'è il rimborso in caso di superamento del limite.

Anche in Italia sono state avanzate alcune proposte di legge in Parlamento per l'introduzione di limiti all'ammontare delle imposte nel loro complesso, ancorché si tratti di limitazioni meno complesse. Su questo punto, le

program or programs is transferred from one level of government to another, as a consequence of constitutional amendment, the state revenue and spending limits may be adjusted to accommodate such change, provided that the total revenue authorized for collection by both state and local governments does not exceed that amount which would have been authorized without such change».

(93) Constitution of Florida, article VII, section 1, lett. e) secondo cui «state revenues collected for any fiscal year shall be limited to state revenues allowed under this subsection for the prior fiscal year plus an adjustment for growth. As used in this subsection, "growth" means an amount equal to the average annual rate of growth in Florida personal income over the most recent twenty quarters times the state revenues allowed under this subsection for the prior fiscal year. For the 1995-1996 fiscal year, the state revenues allowed under this subsection for the prior fiscal year shall equal the state revenues collected for the 1994-1995 fiscal year. Florida personal income shall be determined by the legislature, from information available from the United States Department of Commerce or its successor on the first day of February prior to the beginning of the fiscal year. State revenues collected for any fiscal year in excess of this limitation shall be transferred to the budget stabilization fund until the fund reaches the maximum balance specified in Section 19(g) of Article III, and thereafter shall be refunded to taxpayers as provided by general law. State revenues allowed under this subsection for any fiscal year may be increased by a two-thirds vote of the membership of each house of the legislature in a separate bill that contains no other subject and that sets forth the dollar amount by which the state revenues allowed will be increased. The vote may not be taken less than seventy-two hours after the third reading of the bill. For purposes of this subsection, "state revenues" means taxes, fees, licenses, and charges for services imposed by the legislature on individuals, businesses, or agencies outside state government. However, "state revenues" does not include: revenues that are necessary to meet the requirements set forth in documents authorizing the issuance of bonds by the state; revenues that are used to provide matching funds for the federal Medicaid program with the exception of the revenues used to support the Public Medical Assistance Trust Fund or its successor program and with the exception of state matching funds used to fund elective expansions made after July 1, 1994; proceeds from the state lottery returned as prizes; receipts of the Florida Hurricane Catastrophe Fund; balances carried forward from prior fiscal years; taxes, licenses, fees, and charges for services imposed by local, regional, or school district governing bodies; or revenue from taxes, licenses, fees, and charges for services required to be imposed by any amendment or revision to this constitution after July 1, 1994. An adjustment to the revenue limitation shall be made by general law to reflect the fiscal impact of transfers of responsibility for the funding of governmental functions between the state and other levels of government. The legislature shall, by general law, prescribe procedures necessary to administer this subsection».

osservazioni che vengono sollevate in punto di "opportunità politica" dell'intervento legislativo si concentrano su due aspetti che involgono la sostenibilità della finanza pubblica.

E difatti, in primo luogo, le restrizioni alla spesa pubblica (poste dall'art. 81 Cost. e degli impegni assunti in sede europea) non lasciano ampi margini per dar luogo ad una politica di investimenti a debito onde rilanciare l'economia (c.d. *deficit spending*), ad eccezione delle spese correlate ad eventi straordinari (94).

Inoltre, anche la giurisprudenza costituzionale non sembra lasciare un'ampia libertà di azione in relazione alla riduzione della spesa pubblica degli stipendi e delle pensioni più elevate. Si pensi, al riguardo, alle pronunce della Corte costituzionale secondo cui le decurtazioni per scaglioni dei dipendenti della Pubblica Amministrazione (95), nonché la riduzione delle pensioni (96) devono essere intese non già come forme di riduzione della spesa, bensì

(94) La Commissione, con comunicazione "*Temporary framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak - COM 2020/C 91 I/01*" (come integrata dalla comunicazione C(2020) 2215 final), ha consentito aiuti di Stato anche attraverso sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali (entro determinati limiti quantitativi e a certe condizioni) onde contrastare gli effetti dell'emergenza sanitaria.

(95) Corte cost., sent. 11 ottobre 2012, n. 223, secondo cui si dovrebbe affermare la natura tributaria dell'art. 2, comma 2, del d.l. n. 138/2011, per ciò che stabiliva «in via autoritativa una decurtazione patrimoniale («riduzione» del trattamento economico), senza che rilevi la volontà […] di chi la subisce», il «collegamento del prelievo con la spesa pubblica», nonché «il presupposto economicamente rilevante in relazione al quale è previsto il prelievo è […] il complessivo reddito di lavoro conseguito dal dipendente pubblico nel periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013». In tal caso la misura è stata ritenuta violativa dell'eguaglianza tributaria.

(96) Cfr. Corte cost., sent., 5 giugno 2013, n. 116, là dove si è affermata l'illegittimità costituzionale per violazione degli artt. 3 e 53, Cost., dell'art. 18, comma 22-bis del d.l. n. 98/2011 (secondo cui, a decorrere dal 1° agosto 2011 e fino al 31 dicembre 2014, i trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie, i cui importi complessivamente superino 90.000 euro lordi annui, sono assoggettati ad un contributo di perequazione pari al 5 per cento della parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché pari al 10 per cento per la parte eccedente 150.000 euro e al 15 per cento per la parte eccedente 200.000 euro), per ciò che trattasi di un intervento di perequazione avente natura tributaria ed avente identità di *ratio* rispetto sia all'analoga disposizione già dichiarata illegittima (sent.za n. 223 del 2012), sia al contributo di solidarietà (art. 2 del D.L. n. 138 del 2011) del 3% sui redditi annui superiori a 300.000 euro, quest'ultimo assunto anche quale *tertium comparationis*, dato che, al fine di reperire risorse per la stabilizzazione finanziaria, il legislatore ha imposto ai soli titolari di trattamenti pensionistici, per la medesima finalità, l'ulteriore speciale prelievo tributario oggetto di censura, attraverso una ingiustificata limitazione della platea dei soggetti passivi, determinando un giudizio di irragionevolezza ed arbitrarietà del diverso trattamento riservato alla categoria colpita.

come “imposte speciali” da valutarsi secondo i principi dell’eguaglianza tributaria, essendo quindi ritenuti discriminatori rispetto alla generalità dei contribuenti posti nella medesima situazione giuridico-fattuale.

A ciò aggiungasi che gli impegni europei richiedono dei notevoli sforzi per la riduzione dello stock di debito a livello inferiore al 60% del prodotto interno lordo nella misura di un ventesimo all’anno (97).

Sulla base di tale premessa, al di là dell’eccezionalità degli interventi consentiti in ragione dell’emergenza sanitaria, di regola, il legislatore non può far altro che reperire le risorse essenzialmente tramite l’aumento delle imposte e il taglio degli investimenti e dei consumi intermedi della Pubblica Amministrazione.

Sicché, i dati hanno indotto a proporre iniziative legislative nel senso dell’introduzione di una proporzionalità fra il livello di tassazione con il prodotto interno lordo. E difatti, con la proposta di legge A.C. 299, presentata il 23 marzo 2018, è stato posta all’attenzione del Parlamento una modifica dell’art. 53 Cost. volta a sancire il principio secondo cui la pressione fiscale non deve superare il 40% del prodotto interno lordo nazionale.

Il limite alla tassazione, quindi, viene proposto al fine di responsabilizzare la spesa, onde evitare che le entrate possano traguardare livelli di insostenibilità per i lavoratori e le imprese, tanto da disincentivare la creazione di nuove iniziative economiche in misura tale da desertificare le fonti di produzione di ricchezza nazionale (*recte*: le fonti di approvvigionamento delle risorse per coprire la spesa pubblica).

In tal modo, quindi, si vorrebbe indirizzare l’azione del legislatore da un facile incremento delle imposte verso l’intervento su diverse voci di bilancio onde poter rispettare i parametri di bilancio: ciò che deve avvenire nel lungo periodo e a prescindere dalle temporanee concessioni dovute per fronteggiare le conseguenze negative derivanti dalla pandemia COVID-19 (98).

(97) cfr. Trattato di Maastricht, Patto di stabilità e crescita, Consiglio europeo del 24 e 25 marzo 2011 (c.d. Patto «*Euro Plus* »).

(98) Al riguardo, la proposta – proposta di legge 15.03.2018 A.C. 299 – indica ulteriori elementi per ristabilire l’equilibrio dei conti pubblici che si rivolgono ai «tagli alla spesa pubblica, all’efficientamento della lotta all’evasione fiscale, alla piena utilizzazione dei fondi europei dei quali l’Italia beneficia e a interventi di riduzione dello stock del debito quali

Una proposta di legge presentata ancor più di recente è tesa all'introduzione di un duplice limite quantitativo:

- il primo si muove su un piano macroeconomico ed ha portata "sistemica", in quanto – secondo detto disegno di legge – la pressione fiscale non può eccedere un terzo del prodotto interno lordo;
- il secondo limite verrebbe posto a livello microeconomico e attribuirebbe alla legge di assicurare che «le imposte sui redditi non siano superiori ad un terzo del reddito maturato nell'anno di riferimento» (99).

Tali misure di contenimento del livello impositivo pongono alcuni problemi obiettivi sotto il profilo attuativo.

In primo luogo, occorrerebbe precisare i termini di riferimento della questione e della proporzione e l'aliquota massima applicabile. Come si è visto, gli Stati americani succitati prevedono dei limiti sulla base dei calcoli particolarmente attenti ad evitare la mancanza di considerazione dell'incremento del livello reddituale dello Stato, introducendo dei necessari correttivi (*adjustment for growth*). Ciò che impone di dettagliare quale sia il "paniere di imposte" da considerare ai fini della determinazione del concetto di pressione fiscale e, quindi, specificare ciò che si deve escludere nel livello impositivo da considerare. La soluzione basata sul prodotto interno lordo (cui fa riferimento la proposta A.C. 299) richiede, tuttavia, che si specifichi ulteriormente quale sia il metodo di determinazione del PIL da applicare (essendovi, come è a tutti noto, tre criteri di calcolo e in specie: il metodo della spesa

l'alienazione di parte del patrimonio immobiliare pubblico, la valorizzazione delle concessioni di Stato, la vendita delle società reputate non "strategiche" partecipate dal Tesoro, dalle regioni e dagli enti locali, nonché la stipulazione di un accordo con la Svizzera che consenta di tassare i capitali nascosti dagli evasori fiscali italiani nei forzieri delle banche elvetiche».

(99) Cfr. proposta di legge 15.10.2019 A.C. 2175, secondo cui i due limiti «operano congiuntamente, per creare un doppio cordone di sicurezza attorno al patrimonio del cittadino: il primo garantisce un livello sostenibile di pressione fiscale a livello sistemico, il secondo tutela direttamente le tasche del cittadino, permettendogli di conservare la quota più significativa dei frutti del suo lavoro».

[100], il metodo del valore aggiunto [101] e il metodo dei redditi [102]). Inoltre, una volta definito con certezza tale termine di riferimento, occorrerebbe identificare il soggetto pubblico deputato a compiere tale calcolo. A questo riguardo, sarebbe preferibile nominare un soggetto dotato di autonomia e indipendenza rispetto al potere politico: si potrebbe far riferimento al riguardo, non tanto (e per ovvie ragioni) al Ministero dell'Economia e delle Finanze, quanto all'ISTAT o alla Corte dei Conti.

Quindi, occorre che alle proposte di modifica dell'art. 53 cui ambiscono si accompagni anche una legge costituzionale che si faccia carico di una dettagliata esplicitazione dei criteri della base di calcolo (ossia del PIL) e dei soggetti tenuti ad eseguire il calcolo.

A ciò aggiungasi che le iniziative parlamentari non esplicitano le ragioni per cui il limite quantitativo sia posto nella misura del 40% (secondo la proposta A.C. n. 299) e ad un terzo (secondo la proposta A.C. n. 2175) e cioè in misura inferiore anche alla percentuale derivante dalla teoria dell'*Halbteilungsgrundsatz*. E infatti, nel primo caso si tratterebbe di una percentuale superiore alla media OCSE, calcolata per l'anno 2018 nel limite del 34,3% (103). Tuttavia, si potrebbe ritenere che la soglia-limite sia prossima a quella

(100) Tale metodo si rivolge sul piano della domanda, ponendo l'attenzione verso chi acquista e paga un prezzo per il prodotto/servizio. Sicché, secondo questo modulo di calcolo, il PIL è dato dal coacervo dei consumi, dagli investimenti, dalla spesa pubblica e dalle esportazioni nette.

(101) Il criterio del valore aggiunto, contrariamente a quello precedentemente esaminato, considera il lato dell'offerta, sommando tutti i valori aggiunti dei passaggi del processo produttivo dall'acquisto di beni intermedi (materie prime, semilavorati) e fattori produttivi (lavoro e beni strumentali) fino alla vendita dei beni.

(102) Secondo detto parametro, l'analisi si fonda sui fattori di produzione e, segnatamente, sul lavoro e sul capitale finanziario impiegato. Tali input devono essere remunerati con stipendi e profitti e, ad essi, si sommano anche le imposte sulla produzione e l'IVA, al netto dei contributi alla produzione. Di recente si è osservato anche di dover inserire nel computo anche i redditi generati dall'economia sommersa (lavoro nero oppure criminalità organizzata o corruzione ecc.).

(103) Cfr. OECD (2019), *Revenue Statistics 2019*, OECD Publishing, Paris, in https://doi.org/10.1787/0bbc27da-en.

attualmente in essere nella media europea (40,2%) ed a quella mondiale (40,5%) (104).

Quanto invece alla seconda proposta, il limite operante a livello "microeconomico" (*i.e.* un terzo del reddito maturato) avrebbe il vantaggio di individuare il problema della specificazione del "paniere di imposte" cui far riferimento, proprio perché si dovrebbe aver riguardo alle sole imposte sui redditi. Tuttavia, il testo di modifica risulta caratterizzato da una certa vaghezza, in quanto si demanda alla legge di assicurare il limite a livello individuale; ciò che farebbe immaginare ad una prospettiva meramente programmatica. Opinando diversamente, l'approvazione di tale disegno di legge costituzionale dovrebbe inserirsi in una riforma fiscale più ampia per il cui tramite si dovrà realizzare una revisione delle aliquote IRPEF del 38%, del 41% e del 43% e/o una revisione degli oneri deducibili e delle detrazioni, quali elementi che possono incidere in concreto al fine di calcolare il livello di tassazione dell'individuo al di sotto della soglia (un terzo del reddito maturato)

Ad ogni modo, a prescindere dal carattere convenzionale del limite e delle ragioni poste a fondamento della percentuale, l'ulteriore enorme problema si pone essenzialmente sulle modalità di controllo della violazione della soglia attraverso la legislazione tributaria.

E difatti, occorre tenere conto al riguardo della sussistenza nel nostro ordinamento di un sindacato di legittimità di carattere accentrato e incidentale, in cui la Corte costituzionale, di regola (105), è tenuta a vagliare la violazione dei parametri recati dalla Carta fondamentale in relazione a legge (o atti equiparati) aventi rilevanza nel giudizio *a quo*. In questo quadro, ci si dovrebbe interrogare su chi e su come potrebbe sollevare la questione di le-

(104) I dati fanno riferimento al *Total Tax and Contribution Rate* elaborato da PWC – WORLD BANK GROUP, *Paying Taxes 2020*, in https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf.

(105) Al riguardo, non si può dimenticare che il sistema di controllo italiano è in realtà un sistema misto in cui esiste anche un giudizio in via principale promosso dallo Stato avverso una legge regionale ovvero da una Regione avverso una legge dello Stato o di altra Regione, nonché il giudizio per conflitto di attribuzione promosso da un potere dello Stato per avere tutela della sua sfera di attribuzioni contro gli atti invasivi di altro potere.

gittimità costituzionale. Per questo motivo, v'è da ritenere che il mero inserimento nell'art. 53 Cost. del limite del 40% o di 1/3 parametrato al PIL non sarebbe sufficiente a concretizzare le modalità di controllo. E difatti, v'è da chiedersi come sia possibile identificare l'ultima legge che determina il superamento della soglia-limite. Ma quand'anche ciò fosse individuabile in concreto si imporrebbe una questione della violazione del criterio costituzionale limitatamente ai soggetti passivi tenuti al versamento delle maggiori imposte introdotte con l'ultima legge idonea a sancire il superamento del limite quantitativo. E ciò in quanto occorrerebbe la rilevanza della questione incidentale di legittimità costituzionale: si rammenti che l'ammissibilità dell'ordinanza di rimessione del giudice *a quo* richiede che il giudizio non possa essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale (art. 23, l. n. 87/1953), dovendo ricorrere quindi un effettivo e concreto rapporto di strumentalità fra la risoluzione del dubbio e la definizione del giudizio principale (106).

Si tratterebbe certamente di un sistema caotico e difficilmente attuabile in concreto tanto da poter immaginare che il vincolo costituzionale (quand'anche fosse di facile e pronta determinazione in ragione dell'individuazione di parametro numerico certo fondato sul PIL) si renda di dubbia effettività pratica. E del resto, come affermato da M.S. Giannini, il controllo si risolve essenzialmente nella verificazione di regolarità di una funzione, che presuppone un parametro e alla quale consegue una misura (107).

E allora ci si può chiedere se sia possibile instaurare un procedimento di controllo alternativo a quello già esistente secondo lo schema ordinario sulla base di una legge costituzionale di attuazione dell'inserimento dell'ipotizzato limite quantitativo nell'art. 53 Cost..

A questo riguardo, in questo procedimento *ad hoc*, si potrebbe immaginare l'attribuzione di un ruolo di controllo alla Corte dei Conti, quale organo

(106) In tal senso vedasi Corte cost., ord. 17 luglio 1998, n. 282.

(107) Cfr. M.S. GIANNINI, *Controllo: nozioni e problemi*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1974, 1263 ss.

di rilievo costituzionale (art. 100, comma 2 Cost.) e soggetto estraneo all'Amministrazione. Si dovrebbe introdurre una verifica periodica del livello della tassazione alla luce dei ridetti criteri da applicare in occasione della presentazione della legge di bilancio a fine anno. Il *focus* dovrebbe considerare le nuove leggi istitutive di nuove imposte e di incremento dei tributi già esistenti anche alla luce dei contenuti rilevanti ai fini delle normativa tributaria riversata nella Legge di Bilancio.

Là dove tale verifica successiva sulla legge di bilancio e sullo stato della normativa tributaria abbia un esito positivo (e, quindi, si possa ricavare il superamento del limite quantitativo rapportato al PIL), la Corte dei conti, dipoi, dovrebbe poter investire con ordinanza di rimessione della questione di legittimità la Corte costituzionale onde poter valutare la legittimità costituzionale dell'ultima legge tributaria introdotta. Si immagina quivi che si possa trattare della legge di bilancio oppure del decreto fiscale collegato che quasi ogni annuo viene emanato per un coordinamento delle esigenze indifferibili di finanza pubblica. Ciò nella prospettiva di una ulteriore verifica che la Corte costituzionale dovrebbe eseguire coadiuvata dal Servizio Studi (già istituito, ma da implementare per rendere possibile il miglior sindacato sul limite quantitativo). In tal modo, il Giudice delle Leggi consoliderebbero il proprio ruolo di "legislatore negativo" secondo l'originaria idea kelseniana.

Sicché, ove la Corte costituzionale confermi il superamento del tasso-soglia, ci si deve chiedere quale possa essere l'effetto della declaratoria dell'illegittimità costituzionale e su quale norma di legge dovrebbe appuntarsi tale giudizio: su una singola norma tributaria oppure sull'intera legge di Bilancio? Chiaramente si dovrebbe limitare lo spettro della portata del pronunciamento di illegittimità soltanto in relazione alle norme tributarie dell'ultima legge violativa del limite quantitativo sulla base del principio generale *utile per inutile non vitiatur*.

Oltre a ciò si dovrebbe considerare anche il tema del rimborso delle imposte assolte in base alla norma dichiarata costituzionalmente illegittima, con i conseguenti rischi per la stabilità delle finanze pubbliche a cagione degli

effetti economici dirompenti che si potrebbero verificare a fronte di declaratorie di illegittimità di questo tipo (108). Ove mancasse una disciplina specifica sugli effetti della sentenza di accoglimento della questione posta sulla violazione del limite, la Corte costituzionale avrebbe buon gioco per dar luogo ad una modulazione della effetti, introducendo "dei limiti ai limiti" e, quindi, potendo richiamare quell'operazione cui ha fatto ricorso nella sentenza n. 10/2015. E difatti, in quell'occasione, il Giudice delle Leggi ha ritenuto di poter dar luogo ad una graduazione degli effetti temporali della propria decisione sui rapporti pendenti in modo da scongiurare che l'affermazione di un principio costituzionale determini il sacrificio di un altro. Tale operazione è stata eseguita in quella sentenza facendo richiamo al metodo improntato alla proporzionalità e, segnatamente, sulla scorta del sotto-principio dell'adeguatezza o della proporzionalità *stricto sensu*: e invero, in considerazione delle modifiche apportate dall'art. 81 Cost. e dai vincoli derivanti dagli impegni di *budget*, si è esclusa la possibilità in alcuni giudizi e, in specie, in quelli relativi al rimborso dei tributi, proprio perché – secondo tale ricostruzione – l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale della legge tributaria implicherebbe l'adozione di una manovra finanziaria aggiuntiva, onde evitare di incorrere nella violazione degli impegni assunti in sede di Unione europea e internazionale.

(108) E del resto, la Corte costituzionale, a fronte della sollevazione del conflitto di attribuzioni promosso da alcuni Parlamentari rispetto al procedimento legislativo in relazione alla legge di bilancio per l'anno 2019 (quale approvata nella notte tra il 22 e il 23 dicembre del 2018), ha escluso la possibilità di sollevare il conflitto fra poteri dello Stato, pur a fronte di forzature procedurali derivanti dall'esasperazione della prassi dei maxi-emendamenti (approvati attraverso il voto della questione di fiducia), che limiterebbe la discussione parlamentare su un importante atto di indirizzo politico, a punto tale da vanificare l'esame in Commissione e da pregiudicare la stessa possibilità per i parlamentari di conoscere il testo ed esprimere un voto consapevole (cfr. Corte cost., ord. 8 febbraio 2019, n. 7). Sul tema v. E. CATERINA, *È possibile dichiarare costituzionalmente illegittima una (intera) legge di bilancio?*, in *Osservatorio sulle fonti*, 1, 2019 (disponibile in: http://www.osservatoriosullefonti.it), secondo cui «la legge di bilancio non può essere dichiarata incostituzionale con gli effetti previsti dall'art. 30 della legge n. 87 del 1953, ossia con l'inapplicabilità delle norme a partire dal giorno successivo alla pubblicazione». Sicché, non potendo modulare gli effetti temporali delle proprie sentenze, «l'azione della Corte rimane nella sostanza paralizzata di fronte alla illegittimità costituzionale di leggi particolarmente complesse e/o centrali per la vita dello Stato» (qual è appunto la legge di bilancio).

Fermo che si tratta di una pronuncia che, a tutt'oggi, non ha avuto epigoni nella giurisprudenza costituzionale (probabilmente perché – come si avrà modo di chiarire nel prosieguo – applica il principio della proporzionalità in modo errato), è pur sempre un precedente che – seppur non sussistendo un principio analogo allo *stare decisis* degli ordinamenti di *common law* – potrebbe essere (improvvidamente) richiamato a suffragio dell'adozione della medesima ricostruzione (ripetesi, affetta da molteplici vizi).

Ad ogni modo, tale essendo il quadro generale in cui si colloca la proposta quivi in discussione, sarebbe preferibile specificare il regime di attuazione della pronuncia di illegittimità costituzionale, adottando una soluzione improntata alla proporzionalità. E difatti, là dove si rilevi il superamento dei criteri previsti per la limitazione del livello di tassazione, si dovrebbe prevedere un meccanismo idoneo a consentire al legislatore di rimediare alla violazione in cui è incorso.

Si può rammentare a questo proposito l'esperienza costituzionale tedesca, il *Bundesverfassungsgericht* ha inteso discostarsi dalla dottrina della nullità (*Nichtigkeitslehre*), evitando di attribuire efficacia *ex tunc* ai propri pronunciamenti di accoglimento delle questioni sollevate: e difatti, si preferisce utilizzare strumenti monitori (*Appellentscheidungen*) per il cui tramite il Tribunale Federale tedesco indica delle direttive al legislatore per rimediare, il quale ha un obbligo di rimediare all'incostituzionalità rilevata (*Nachverbesserungspflicht*), dovendo soggiacere agli obblighi derivanti dall'ordinamento costituzionale (ai sensi dell'art. 20, par. 3, GG) (109). La Corte costituzionale tedesca, quindi, in fattispecie caratterizzate da mera incompatibilità statuisce la sospensione dell'applicazione (*Anwendungssperre*) della norma in discus-

(109) In tal senso v. Corte Costituzionale Servizio Studi Area di diritto comparato, *Problematiche finanziarie nella modulazione degli effetti nel tempo delle pronunce di incostituzionalità*, 2014, a cura di P. PASSAGLIA con contributi di E. BOTTINI C. GUERRERO PICÓ S. PASETTO M. T. RÖRIG, disponibile in https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/Comp191.pdf; Corte Costituzionale Servizio Studi Area di diritto comparato, *Le pronunce di incostituzionalità e di incompatibilità costituzionale nella giurisprudenza costituzionale tedesca e austriaca*, 2018, a cura di M.T. RÖRIG, disponibile in https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/242_incompatibilita_Germania_Austria.pdf.

sione fino al termine assegnato al legislatore (in genere tre mesi) onde provvedere a rimediare al vizio con un efficace intervento correttivo, osservando le indicazioni eventualmente trasmesse dalla Corte. Lo strumento in discorso è stato invocato in fattispecie concernenti il diritto tributario in cui la declaratoria di incostituzionalità possa mettere a repentaglio alcuni interessi o valori superiori, quali in specie l'interesse ad una affidabile progettazione finanziaria e del bilancio (trattandosi di un profilo essenziale per il funzionamento dello Stato) (110).

Tornando nuovamente alla proposta di introduzione del limite quantitativo alla tassazione, si potrebbe prendere spunto dalla giurisprudenza costituzionale per introdurre una disciplina che preveda un rinvio al legislatore per risistemare l'equilibrio di bilancio, riducendo gli interventi tributari eccedenti il limite e, quindi, riconoscendo uno *spatium deliberandi* (massimo di tre mesi) entro cui si possono adottare le contromisure necessarie per evitare il perpetuarsi della violazione del tasso-soglia. In tal modo, si consentirebbe di tutelare il diritto al lavoro e all'impresa nel rispetto dei vincoli di bilancio. E difatti, si potrebbe riconoscere il diritto al rimborso per violazione del limite quantitativo ai soggetti che sono colpiti dall'aggravio impositivo in eccesso introdotto dall'ultima legge introdotta. Ma ciò dovrebbe essere possibile sol ove il Parlamento non abbia provveduto a correggere l'intervento legislativo sproporzionato.

Tuttavia, non può farsi a meno di osservare che, se si potesse ritenere del tutto efficace il duplice controllo della Corte dei Conti, dapprima, e della Corte costituzionale, dipoi, con un rinvio al Parlamento per il riesame del livello impositivo, tale sistema troverebbe un limite proprio nel caso di diniego o inattività del legislatore ad individuare un correttivo alla situazione patologica, in quanto potrebbe essere difficile individuare "l'ultima" legge introdotta: si pensi alla legge di bilancio che ogni anno reca molteplici misure in materia tributaria, è lecito chiedersi se la declaratoria di illegittimità debba

(110) Cfr. Corte Costituzionale Servizio Studi Area di diritto comparato, *Problematiche finanziarie nella modulazione degli effetti nel tempo delle pronunce di incostituzionalità*, ult. op. cit., pp. 34-35.

travolgere tutti gli interventi interessati dalla legge oppure solo quelli che all'interno della legge possono essere ritenuti aggiuntivi rispetto alla soglia limite.

Per questi problemi e per quelli già evidenziati in punto di determinazione della base di calcolo del rapporto da considerare (in specie, nel calcolo del PIL), si ritiene che sia più semplice introdurre un limite quantitativo rispetto alla singola imposta (o per la singola categoria di imposte) (111), come ad esempio il limite dell'1% previsto dalla Costituzione Californiana (112) oppure della Costituzione dell'Arizona del valore della proprietà immobiliare (113). È pur vero però che l'individuazione di una soglia al prelievo relativo ad una singola imposta non escluderebbe che lo Stato proceda all'incremento di altri tributi concernenti altri cespiti, potendosi verificare delle discriminazioni tali da poter mettere in discussione le scelte sotto il profilo della "arbitrarietà" o dell'irragionevolezza, per ciò che il limite quantitativo ridonderebbe a vantaggio solo dei soggetti titolari di cespiti patrimoniali e a scapito dei titolari di altri fonti di ricchezza (rispetto ai quali è immaginabile un incremento delle imposte onde compensare la perdita di entrate derivante dalle imposte patrimoniali) (114).

(111) Cfr. D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta – Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, ult. op. cit., p. 317.

(112) cfr. California Constitution art. XIIIA, § 1: «(a) The maximum amount of any ad valorem tax on real property shall not exceed one percent (1%) of the full cash value of such property. The one percent (1%) tax to be collected by the counties and apportioned according to law to the districts within the counties».

(113) v. Arizona Constitution art. IX § 18: «(1) The maximum amount of ad valorem taxes that may be collected from residential property in any tax year shall not exceed one per cent of the property's full cash value as limited by this section».

(114) Così ancora D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta – Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, ult. op. cit., p. 317-318.

CAPITOLO V

Proporzionalità tra le singole imposte

SOMMARIO: 1. Considerazioni sul tema della riduzione di alcune imposte e corrispondente incremento di altri tributi: eguaglianza tributaria e proporzionalità; – 2. Segue: il caso delle addizionali IRES applicabile ad enti creditizi e finanziari; – 3. Eterogenesi della *ratio* di una disciplina di imposta alla luce della sopravvenuta modifica del quadro normativo: mancanza di proporzionalità nel caso del canone di conversione delle DTA.

§. 1. Considerazioni sul tema della riduzione di alcune imposte e corrispondente incremento di altri tributi: eguaglianza tributaria e proporzionalità.

Nel precedente capitolo, si è osservato l'importanza dell'individuazione del limite quantitativo al livello generale delle imposte con le osservazioni concernenti gli spunti di riflessione circa la tutela del contenuto essenziale del diritto al lavoro e all'impresa.

L'individuazione di un limite del genere comporterà certamente un riduzione delle imposte (salvo il ricorso all'indebitamento oggi confinato negli angusti spazi riconosciuti dall'art. 81 Cost.). È proprio su questo profilo che pare opportuno una maggiore riflessione nei rapporti fra le singole imposte ai fini dell'individuazione dei margini di operatività del principio di proporzionalità.

In tale ambito, l'applicazione del metodo proporzionale risulta maggiormente conforme ad un modello di controllo secondo ragionevolezza da applicare nel settore tributario.

E difatti, è ben possibile che la riduzione delle imposte per taluna categoria di contribuenti possa determinare l'incremento del livello di imposizione per un'altra categoria: alla riduzione di un tributo può conseguire l'incremento di diversi tributi (o della medesima imposta) a carico di altri soggetti i quali sono ritenuti essere maggiormente idonei a sostenere il sacrificio

dell'onere impositivo rispetto ad altri. Tale profilo introduce il tema delle cc.dd. discriminazioni qualitative dei redditi: e difatti, è frequente la valorizzazione di una differenziata attitudine alla contribuzione sulla base di redditi, che, pur essendo di medesimo ammontare (cioè risultando identici dal punto di vista quantitativo), si atteggiano diversamente alla luce della loro natura e connotazione qualitativa.

Sul punto, in dottrina è stata teorizzata la rilevanza della diversificazione del prelievo sulla base del fattore temporale del reddito. E difatti, prendendo spunto dalla teoria del sacrificio e dell'utilità individuale del reddito, è stata rimarcata la differenziazione fra i redditi temporanei e quelli perpetui. I primi riguardano essenzialmente i redditi da lavoro e presentano tale connotazione in ragione della fonte: dipendono dall'attitudine al lavoro del singolo e, come tale, risultano limitati in una prospettiva temporale più o meno lunga. I titolari di detti redditi sono tendenzialmente orientati al risparmio onde poter far fronte alle esigenze future nel momento in cui le capacità lavorative inevitabilmente e naturalmente saranno scemate. Sotto questo profilo, l'esaurimento della fonte evidenzia un fattore di rischio dei redditi da lavoro e, quindi, il minor "valore" rispetto a fonti inesauribili (1).

E difatti, i redditi perpetui, invece, si riferiscono al "capitale", ossia una fonte in sé illimitata. Coloro che dispongono di tali proventi sono più propensi al soddisfacimento dei bisogni attuali, proprio sula scorta della considerazione che tali redditi verranno prodotti in modo indefinito.

Secondo questa tesi, la diversa attitudine correlata al soddisfacimento delle esigenze dei relativi titolari rappresenterebbe una ragionevole disparità di trattamento tributario, ancorché i medesimi abbiano identico ammontare (2). Sarebbe quindi auspicabile lo spostamento della tassazione sui redditi perpetui, piuttosto che sui redditi da lavoro

(1) F.S. NITTI, *Principi di scienza delle finanze*, Napoli, 1912, p. 310.

(2) D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta – Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, p. 3 IDEM, *Fondamenti di diritto tributario*, ult. op. cit., p. 117-119.

Il tema viene sempre osservato sotto il profilo dell'eguaglianza tributaria e, segnatamente, sotto il profilo dell'equità orizzontale: una deroga al principio della generalità dell'imposizione di soggetti aventi la medesima quantità di reddito dev'essere possibile, purché la discriminazione poggi su una *valida giustificazione*.

Al riguardo, ci si può chiedere se la questione relativa alla riduzione di un'imposta con il corrispondente aumento di altro tributo oppure con l'incremento di un medesimo tributo rispetto a diversi soggetti passivi tenuti all'onere in ragione di una discriminazione si ponga solo alla luce della capacità contributiva e, segnatamente, sotto il profilo dell'eguaglianza tributaria (art. 3 e 53 Cost.).

In base al dato offerto dalla giurisprudenza costituzionale, si deve ritrarre che la discrezionalità del legislatore non è illimitata, ma deve passare attraverso un'adeguata giustificazione della scelta. In ciò, trova un ruolo fondamentale la proporzionalità, quale strumento di controllo delle determinazioni assunte dal legislatore. E invero, il metodo analitico ed articolato sull'osservazione di determinati passaggi logici nell'operazione mentale di ricostruzione della ragionevolezza della scelta consente di valutare (in modo maggiormente obiettivo) se v'è stata consapevolezza da parte del legislatore delle circostanze e dei limiti dell'azione alla luce dei valori suscettibili di venire in rilievo nelle fattispecie concrete. E difatti solo così sarebbe possibile evitare delle soluzioni meramente "epidermiche" e, come tali, difficilmente espressive di una ponderazione poggiante su solide basi razionali. Detto in altri termini, l'ottimizzazione della capacità contributiva derivante dal controllo di razionalità posto in essere attraverso il metodo di proporzionalità costituisce sul versante argomentativo uno strumento in base al quale si riduce la possibilità che alla scelta arbitraria del legislatore (non fondata) si accompagni un giudizio superficiale e non coerente con la cultura giuridica della giustificazione caratterizzante i tempi moderni.

In tal senso, sembra essere orientato il principio ritraibile nella sentenza n. 10/2015 della Corte costituzionale, secondo cui la possibilità di imposizioni

differenziate deve pur sempre ancorarsi ad una adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta (3).

Sicché, limitatamente al rapporto fra imposte la proporzionalità può quindi venire in considerazione alla luce della giustificazione delle differenze ammesse nel prelievo secondo un ragionevole confronto fra i mezzi e i fini. Sotto questo profilo è dato assumere il dato proveniente da una recente sentenza n. 288/2019 sul tema della rimodulazione di alcune entrate (IMU) rispetto ad altre (addizionale IRES).

Un ulteriore aspetto di analisi potrebbe riguardare il rapporto fra imposte alla luce del sopravvenuto mutamento di *ratio* di una disciplina fiscale alla cui stregua trova adeguata giustificazione l'applicazione del tributo nel riconoscimento di una posizione giuridica attiva del contribuente ai fini di un'altra imposta: a tal riguardo si valuterà il tema del canone dovuto a fronte della conversione delle DTA introdotta dal l'art. 55 del D.L. 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. Cura Italia).

§. 2. Segue: il caso delle addizionali IRES applicabile ad enti creditizi e finanziari.

Il tema delle maggiorazioni degli oneri tributari ha interessato negli ultimi anni la giurisprudenza costituzionale.

La questione *de qua* fu sollevata in particolare in relazione al d.l. 30 novembre 2013, n. 133 recante disposizioni urgenti concernenti l'IMU, l'alienazione di immobili pubblici e la Banca d'Italia. E difatti con l'art. 2, comma 2 si istituiva una nuova disciplina in relazione agli enti creditizi e finanziari, stabilendo a far data dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013:

(3) Corte cost., sent. 11 febbraio 2015, n. 10. Sul tema, v. G. BIZIOLI, *L'incostituzionalità della Robin Hood Tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. Trib.*, 2015, 5, pp. 1079; IDEM, *Eguaglianza tributaria e discriminazione soggettiva dei redditi*, in *Quaderni costituzionali*, 3, 2015, pp. 723-724.

(i) l'aumento delle percentuali a titolo di acconti dell'IRES e dell'IRAP al 128,5% (c.d. maxi acconto). A ciò aggiugevasi altresì l'aumento dell'acconto dovuto per il 2013 ai fini delle predette imposte era stata incrementata di un ulteriore 1,5%, raggiungendo quindi il 130% (4);

(ii) l'incremento di 8,5% dell'aliquota IRES, passando così dalla misura ordinaria del 27,5% a quella speciale del 36%.

Tale incremento a carico veniva espressamente giustificato onde "compensare" la riduzione di entrate tributarie derivante dall'abolizione della seconda rata dell'IMU disposta dal medesimo decreto cit. (5). A beneficiare di tale sgravio impositivo erano principalmente tutti i possessori di immobili a titolo di abitazione principale e relative pertinenze (con esclusione dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A/1 relative ad abitazioni di tipo signorile, A8 concernenti le ville, nonché A9 riferibile ai castelli, palazzi di pregio storico/artistico).

Inoltre, nelle premesse del decreto legge si menzionava la straordinaria necessità ed urgenza di provvedere in materia di pagamento dell'imposta municipale.

(4) Più nel dettaglio, la misura raggiungeva il rammentato importo sulla base del provvedimento del Ministero dell'Economia e delle Finanze emanato 30 novembre 2013 e pubblicato nella G.U. n. 282 del 2 dicembre 2013.

(5) Più nel dettaglio, l'art. 8 in tema di copertura finanziaria prevedeva che «agli oneri derivanti dagli articoli 1 e 2, pari complessivamente a 2.163,097 milioni di euro per l'anno 2013 e 1.500,653 milioni di euro per l'anno 2014, si provvede mediante utilizzo delle maggiori entrate derivanti dal medesimo articolo 2». Nell'art. 1 si prevedeva in particolare che «per l'anno 2013, fermo restando quanto previsto dal comma 5, non è dovuta la seconda rata dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, per:

a) gli immobili di cui all'articolo 1, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge 21 maggio 2013, n. 54, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 luglio 2013, n. 85;

b) gli immobili di cui all'articolo 4, comma 12-quinquies del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44;

c) gli immobili di cui all'articolo 2, comma 5, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124;

d) i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, di cui all'articolo 13, comma 5, del decreto-legge n. 201 del 2011, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola;

e) i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'articolo 13, comma 8, del decreto-legge n. 201 del 2011.

2. L'agevolazione di cui al comma 1 non si applica per i terreni agricoli, e per i fabbricati rurali diversi rispettivamente, da quelli di cui alle lettere d) ed e) del comma 1 del presente articolo».

Detto in altri termini, nella disciplina in esame, il legislatore ha compiuto una simmetrica operazione di aumento/diminuzione delle risorse ritratte da imposte aventi presupposti diversi e riferibili a soggetti diversi: la maggiorazione di aliquote IRES trova applicazione agli enti creditizi e finanziari in relazione al reddito; l'abolizione della seconda rata dell'IMU riguardava tutti i soggetti passivi titolari di immobili che potevano avere qualsiasi livello impositivo o potenzialità economica valevole ai fini di una diversa capacità contributiva richiedente un intervento "redistributivo". È pur vero che venivano escluse alcune categorie catastali espressive di una tendenziale maggiore forza economica, ma in concreto si potevano ben ricomprendere soggetti passivi dell'IMU, i quali – pur ricoprendo una posizione di vantaggio nella società (secondo la tesi della capacità contributiva in termini di riparto) – risultano possessori di immobili risultanti formalmente in categorie catastali di minor rilievo (si pensi alla categoria catastale A/2 abitazione ad uso civile).

È dato chiedersi se possa ritenersi rispettoso del principio di proporzionalità l'intervento redistributivo fra diverse imposte che non tenga conto del rischio di assumere determinati soggetti (quali portatori di una maggiore rilevanza di fini della capacità contributiva) senza dar luogo ad una effettiva discriminazione fra i soggetti titolari di una posizione di vantaggio (ossia il possesso di un immobile sia pure in categoria A/2).

A questo riguardo, la finalità redistributiva dell'intervento normativo risulta chiaro in base al combinato disposto dell'art. 2 e dell'art. 8 del decreto legge. Sicché, in applicazione del metodo proporzionale, si dovrebbe apprezzare l'operato alla luce dell'effettiva rispondenza ad uno scopo solidaristico e redistributivo del mezzo introdotto da una disciplina volta a compensare la perdita di gettito fiscale, realizzando una perequazione di ricchezza verso altri contribuenti "economicamente più deboli".

Non v'è dubbio che la scelta debba essere assolutamente insindacabile nell'*an* e cioè nell'intento di realizzazione del programma redistributivo, proprio perché la stessa Costituzione ammette differenziazioni ragionevoli e proporzionate.

Dal punto di vista economico, è stato dimostrato come l'allocazione di ricchezza dai soggetti più facoltosi a quelli meno abbienti non è effetto naturale dell'imposizione, risolvendosi talvolta l'evocazione della redistribuzione ad un mero richiamo retorico e privo di concreta effettività. Secondo questa linea teorica, la diversa allocazione della ricchezza non costituisce un fine indefettibilmente connotante i tributi, essendo piuttosto uno scopo individuato dal legislatore secondo l'indirizzo politico prescelto dalla maggioranza di Governo e, quindi, delineabile sulla scorta di considerazioni etiche e di politica sociale (6).

Ad ogni modo e, quindi, a prescindere dall'accoglimento di tale posizione interpretativa che riconsidera il rapporto esistente fra l'art. 2 e l'art. 53 Cost., non può certo escludersi che là dove lo scopo redistributivo sia quale fondamento di un dato intervento normativo s'impone un controllo ai fini della ragionevolezza della misura asseritamente perequativa. Detto in altri termini, scelto quale fine specifico quello di redistribuire il sacrificio del carico fiscale fra soggetti diversi sarebbe coerenza ai fini dell'idoneità che le misure compensative del minor gettito siano congruamente dirette alla realizzazione di un aggravio di altre imposte o della stessa imposta sui soggetti idonei a farsi carico del maggiore onere alla luce del minore sacrificio per la maggior parte dei contribuenti.

Si tratterebbe, quindi, di utilizzare il principio di proporzionalità per l'ottimizzazione della redistribuzione e della capacità contributiva riconoscibile fra i diversi soggetti che risultino interessati dall'intervento "compensativo" sulle entrate fiscali.

Come detto il gettito derivante dall'addizionale venne destinato al finanziamento della copertura dell'abolizione della seconda rata dell'IMU dovuta su una molteplicità di beni immobili e di tale abolizione ne beneficiarono tutti i proprietari, prescindendo da considerazioni circa la situazione personale e/o reddituale dei beneficiari. Sicché, rispetto alla fattispecie in discorso le

(6) D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta – Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, ult. op. cit., p. 352.

imprese colpite, nel periodo d'imposta 2013, non erano necessariamente soggetti economicamente più forti degli altri. Tale profilo è stato valorizzato al fine di sollevare il dubbio di costituzionalità rispetto all'addizionale sugli enti creditizi e finanziari, ritenendo che la norma de qua non conforme alla finalità solidaristica e distributiva della ricchezza cui l'azione legislativa risultava espressamente orientata (7).

Sul punto, la Corte costituzionale non è parsa, del tutto, restia a valutare la ragionevolezza attraverso l'espediente del richiamo all'assoluta insindacabilità della scelta, soffermandosi piuttosto sulla valutazione della circostanza che «l'introduzione dell'imposta censurata, del resto, è stata finalizzata a fornire copertura, per l'anno 2013, a una operazione redistributiva diretta ad alleggerire contingentemente, in un periodo di difficile e critica congiuntura economica, il carico fiscale incombente soprattutto sui residenti per effetto dell'obbligo di pagamento della seconda rata dell'IMU, ovvero di una imposta di tipo patrimoniale gravante principalmente sull'abitazione principale, destinata quindi a essere assolta con una liquidità normalmente non ricavabile dal cespite colpito dall'imposizione».

Il tema è stato affrontato in modo fugace e non approfondito. E difatti, l'intervento compensativo avrebbe dato luogo ad un "bilanciamento" non irragionevole, ancorché della riduzione della seconda rata dell'IMU avrebbero beneficiato anche soggetti aventi disponibilità reddituali elevate (nonostante l'esclusione formale basata sulle categorie catastali relativa agli immobili aventi maggior pregio). A detta del Giudice delle Leggi, quindi, si può superare il dubbio di legittimità riconoscendo che la misura compensativa ha generato lo spostamento della fiscalità dall'imposizione immobiliare sulle persone fisiche a quella reddituale su determinate persone giuridiche (enti creditizi e finanziari), recando un "vantaggio" anche alle famiglie meno abbienti che sarebbero colpite dalla difficile fase congiunturale «con un innegabile, per quanto parziale, effetto redistributivo e solidaristico» (8).

(7) Anche su tali basi si fondava l'ordinanza di remissione in Corte di costituzione della questione di illegittimità costituzionale, cfr. C.T.R. di Torino ord. 5 luglio 2018, n. 354.

(8) Cfr. Corte cost., sent. 23 dicembre 2019, n. 288. Per i commenti sulla sentenza v. G. RAGUCCI, *Le maggiorazioni dell'IRES non possono diventare una regola*, in *Norme e*

Tuttavia, ci si deve chiedere se la Corte costituzionale avrebbe potuto pervenire a differenti approdi, ove avesse adottato un approccio basato sulla mera considerazione semplicistica della questione.

E difatti, se è vero che l'inasprimento del prelievo fiscale a carico di una limitata categoria di contribuenti richiede di porre attenzione ai rapporti fra imposte alla luce del nesso sistematico ritraibile dall'intervento legislativo, sulla scorta del principio di proporzionalità, si può dire che l'idoneità possa dirsi soddisfatta, quand'anche si ritenesse sufficiente la circostanza che l'alleviamento del carico fiscale a favore dei meno abbienti sia di per sé sufficiente.

In base alla proporzionalità, si dovrebbe valutare anche la necessità dell'intervento in termini della minore invasività del prelievo su una singola categoria di contribuenti (enti creditizi e finanziari) rispetto a quello che avrebbero beneficiato i soggetti "più abbienti" proprietari di un immobile. Val quanto dire che si poteva anche leggere la vicenda in una prospettiva alternativa, nel senso che il vantaggio dell'abolizione poteva trovare una maggiore graduazione attraverso una considerazione della rilevanza dell'abbienza del titolare della proprietà immobiliare, onde provvedere ad un miglior bilanciamento dei valori in gioco con eguale sacrificio delle banche e degli intermediari finanziari e dei proprietari aventi maggiori disponibilità.

Probabilmente sulla base di tale esame, la conclusione potrebbe essere stata di segno diverso, in quanto la censura sollevata non riguarda soltanto l'aver riconosciuto un beneficio (in termini di minore IMU) a favore dei meno abbienti. Piuttosto la questione si poneva proprio sulla questione che soggetti aventi la medesima "capacità contributiva" (enti creditizi e alcuni titolari di proprietà immobiliare) si trovavano ad avere un trattamento differenziato in quanto i primi subivano una maggiorazione delle imposte reddituali e i secondi ricevevano uno sgravio ingiustificato. Detto in altri termini, ciò di cui si discute è se l'aumento di una categoria di cui si ritiene avere un maggior

Tributi mese, marzo 2020, pp. 8-13; G. FRANSONI, *Un'importante sentenza della corte costituzionale sulla legittimità delle discriminazioni qualitative*, disponibile in https://fransoni.it/argomenti/unimportante-sentenza-della-corte-costituzionale-sulla-legittimita-delle-discriminazioni-qualitative/.

vantaggio sulla base del proprio ruolo sul mercato finanziario corrisponde un differente trattamento ai fini IMU con riduzione delle imposte a beneficio anche di soggetti che possono esprimere un'eguale e maggiore capacità contributiva. È sulla base di tale confronto che nasce la questione e non già sotto il profilo del rapporto fra soggetti passivi abbienti e quelli meno abbienti.

A prescindere dalle modalità di risoluzione della questione nel caso specifico, si dovrebbe in generale apprezzare il rapporto fra i fini redistributivi e i mezzi attraverso cui passa l'attuazione di quello scopo, per ciò che se all'aumento delle imposte per una categoria di soggetti deve porre un bilanciamento con il maggior beneficio per i molti e con il mantenimento del livello impositivo per i soggetti che esprimono maggiore idoneità all'assolvimento del tributo. Si potrebbe replicare al riguardo che imposte aventi un fatto generatore differente (nel caso dell'IRES, il reddito e, ai fini IMU, il patrimonio immobiliare) darebbe luogo ad un problema di incommensurabilità dei presupposti onde poter dar luogo ad un apprezzamento della proporzionalità della scelta.

Ciò non significa annullare il margine di discrezionalità del legislatore: infatti, rimane ferma l'esclusività dell'*an* della scelta politica di intervenire fra diverse imposte e quindi di "ristrutturare" le fonti di gettito erariale. Ma l'attuazione di tale profilo deve fondarsi su un programma fedele ai fini redistributivi (specialmente là dove siano dichiaratamente perseguiti dal legislatore) e rispettoso del requisito della necessità, dovendo i soggetti (sui quali viene spostato il carico fiscale attraverso un intervento legislativo compensativo) essere tenuti allo stesso modo rispetto ad altri aventi un'eguale forza economica (secondo la nozione attualmente accolta dalla Corte costituzionale).

Detto in altri termini, il principio di proporzionalità metterebbe in ulteriore evidenza la questione circa il rapporto esistente fra imposte e fra soggetti passivi, verificando se il sacrificio di una data categoria di soggetti non si riveli eccessivo in relazione ad altri tenuti ad altre imposte alla luce dei fini redistributivi dell'operazione di *restyling* del sistema tributario.

§. 3. Eterogenesi della *ratio* di una disciplina di imposta alla luce della sopravvenuta modifica del quadro normativo: mancanza di proporzionalità nel caso del canone di conversione delle DTA.

Un altro profilo in cui può venire in rilievo il principio di proporzionalità nel rapporto tra imposte riguarda il ruolo sistematico derivante dalla *ratio* di un data disciplina fiscale che pone in rapporto due diversi tributi in ragione di un nesso sulla cui base v'è rispondenza ad un assetto ragionevole in un determinato momento storico e, dipoi, risolventesi nella mancanza del fine cui originariamente quella disciplina tendeva.

Questo pare essere il caso della disciplina dell'art. 55 del d.l. 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. "Decreto Cura Italia"), alla cui stregua si introduce una misura fiscale diretta ad incentivare la liquidità delle imprese attraverso la "monetizzazione" delle *deferred tax assets* (DTA). Più nel dettaglio, in caso di cessione a titolo oneroso (posta in essere fino al 31 dicembre 2020) di "crediti deteriorati" (ossia la cui inadempienza si sia protratta per almeno novanta giorni), si riconosce il diritto alla conversione in crediti di imposta di alcune componenti, quali:

- le perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile;
- l'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto non ancora dedotto né fruito tramite credito d'imposta alla data della cessione (*i.e.* la c.d. eccedenza ACE).

La conversione può avvenire per un ammontare massimo non eccedente il 20% del valore nominale dei crediti ceduti e, comunque, tale valore non può superare l'importo di 2 miliardi di Euro (anche tenuto conto delle società controllate).

La concessione del credito di imposta (così risultante per effetto della trasformazione) rimane subordinato all'esercizio dell'opzione (9) al quale corrisponde il pagamento di un "canone".

(9) Cfr. Art. 11 del d.l. 3 maggio 2016 n. 59.

Su tale profilo occorre una breve digressione sul quadro generale in cui si iscrive la disciplina del "canone" e sulla natura di tale prestazione pecuniaria.

Ebbene, la trasformazione delle DTA non è certamente una misura fiscale innovativa nel panorama normativo italiano. E difatti, già con il d.l. 29 dicembre 2010, n. 225, si consentiva la trasformazione delle attività per imposte anticipate inerenti alle svalutazioni e perdite relative a crediti, avviamento e altre immobilizzazioni immateriali (art. 2, commi 55-58). Tale intervento veniva espressamente indicato come necessario «in funzione anche della prossima entrata in vigore del nuovo accordo di Basilea» (10).

Tale norma originaria traeva origine nella *ratio* di favorire la patrimonializzazione delle banche italiane nel contesto del recepimento dell'Accordo di Basilea III sul capitale bancario che richiedeva standard elevati di patrimonializzazione degli istituti bancari a fronte della crisi dei mercati: si intendeva quindi riallineare gli enti creditizi del sistema bancario italiano rispetto ai propri *competitors* europei alla luce delle limitazioni alla deducibilità di taluni componenti negativi (11).

(10) Sui primi commenti alla disciplina previgente vedansi R. PARISOTTO, *Revisione delle aliquote ires e del regime degli interessi passivi per gli enti creditizi e finanziari*, in *Fisco*, 2016, 11, pp. 1034; M. PIAZZA – A. SCAGLIARINI, *Trasformazione delle DTA in crediti d'imposta*, in *Fisco*, 2012, 41, 1, pp. 6563; F. DEZZANI – L. DEZZANI, *Imposte anticipate trasformate in crediti: iscrizione in bilancio*, in *Fisco*, 2012, 25, 1, pp. 3897 ss.; S. GUIDANTONI, *La fiscalità differita attiva e la sua trasformazione in credito tributario*, in *Fisco*, 2011, 40, 1, pp. 6486 ss.

(11) Cfr. AC n. 4086/XVI d.l. n. 225 del 29.12.2010 secondo cui «la *ratio* della norma è da trovarsi nel divario di incidenza delle imposte anticipate nei bilanci degli operatori italiani (in particolare gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87) rispetto a quelli europei, divario che dipende significativamente da regimi fiscali meno favorevoli quali, ad esempio, l'impossibilità di dedurre integralmente le rettifiche su crediti nell'anno di formazione, che determina la generazione di attività fiscali differite (DTA). L'impossibilità di liquidare le poste dell'attivo relative alle DTA ha indotto il Comitato di Basilea a introdurre stringenti filtri patrimoniali. Questi generano, superata una certa soglia, un impatto diretto di riduzione del capitale di migliore qualità (*common equity*) di un ammontare pari alle DTA che eccedono tale soglia, aumentando il fabbisogno di capitale. In sostanza, dunque, l'entrata in vigore del nuovo accordo di Basilea (c.d. Basilea 3) implica che il trattamento fiscale poco favorevole delle rettifiche su crediti si traduca anche in una penalizzazione sul piano della dotazione patrimoniale regolamentare delle banche italiane. Per evitare il sorgere di questo ulteriore svantaggio competitivo, la norma proposta prevede un meccanismo di conversione automatica in crediti di imposta, da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. 241/1997, delle poste rappresentative delle DTA connesse con le svalutazioni dei crediti, al verificarsi di perdite di esercizio accertate nel bilancio di esercizio approvato dall'assemblea; in tal modo, le DTA sarebbero smobilizzabili e, pertanto, concorrerebbero all'assorbimento delle perdite al pari del capitale e delle altre riserve,

Sicché nella versione originaria della norma sulla conversione, si ammetteva la trasformazione sol ove fosse conseguita una perdita civilistica e, comunque, essa poteva riguardare solo le DTA iscritte ai fini IRES e cioè le attività per imposte anticipate relative a svalutazioni e perdite su crediti non ancora dedotte dal reddito imponibile (ai sensi del dell'art. 106 del TUIR nella versione vigente *ratione temporis*), nonché quelle relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi.

Sicché, sulla base delle DTA qualificate, l'evoluzione del quadro legislativo consentì dipoi la trasformazione del credito di imposta alla stregua di una perdita civilistica o fiscale o di un valore negativo della produzione netta, estendendone la disciplina anche ai fini IRAP, ammettendo la compensazione (senza limiti di importo) e il rimborso del credito (per la quota parte residua all'esito della compensazione).

Sennonché, la Commissione europea (12) prospettava molteplici profili di criticità in ordine alla compatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato del regime di conversione italiano, richiedendo quindi che la trasformabilità in credito d'imposta della quota di DTA qualificate cui non corrisponde un effettivo pagamento anticipato di imposte (cosiddetto DTA di tipo 2) fosse garantita sol ove venga corrisposto un "canone" su tali DTA, sia pur rimanendo ferma l'ordinaria disciplina di conversione delle DTA qualificate cui corrisponde un pagamento anticipato di imposte (cosiddetto DTA di tipo 1).

Alla luce del richiamo della Commissione, venne quindi introdotto l'obbligo di versamento del canone in via di stretta correlazione all'intento di trasformare svalutazioni e perdite su crediti non ancora dedotte ai sensi

divenendo per tale via pienamente riconoscibili ai fini di vigilanza. Il medesimo meccanismo è altresì previsto anche per le DTA che derivino da disallineamenti temporali nella rilevazione di bilancio e fiscale e che siano destinati a riassorbirsi nel tempo, come nel caso dell'affrancamento del valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali effettuato ai sensi dell'art. 15 del DL n. 185/2008, convertito con modificazione nella legge n. 2/2009».

(12) Cfr. Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (2016/C 262/01).

dell'art. 106, comma 3 TUIR), rettifiche di valore nette per il deterioramento dei crediti (non ancora dedotti ai fini IRAP), nonché le svalutazioni del valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali (13).

Orbene, una volta chiarita la *ratio* della disciplina generale della conversione delle DTA, occorre un'attenta disamina della natura del canone.

Secondo alcuni, sarebbe «una sorta di premio assicurativo da corrispondere per mantenere il diritto a trasformare quelle DTA qualificate che non

(13) In tal senso, la Relazione tecnica di accompagnamento al d.l. n. 59/2016 (atto Senato della Repubblica n. 2362/2016), là dove leggesi che «la norma è volta a superare le criticità sollevate dalla Commissione europea in merito alla legittimità, sotto il profilo della compatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato, della convertibilità in crediti d'imposta delle imposte anticipate (*deferred tax asset-DTA*) cosiddette «qualificate» ai sensi del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225, convertito, con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10, (cosiddetto milleproroghe) e successive modificazioni, ovvero le DTA relative a rettifiche di valore su crediti, avviamento e altre attività immateriali. Come noto, la disciplina contenuta nell'articolo 2, commi da 55 a 58, del decreto-legge n. 225 del 2010, prevede in quali ipotesi le DTA qualificate iscritte in bilancio sono trasformate in credito d'imposta. In particolare, la norma individua ipotesi di trasformazione delle DTA qualificate: 1) in presenza di perdita civilistica; 2) in presenza di perdita fiscale; 3) in caso di liquidazione volontaria o assoggettamento a procedure concorsuali o di gestione delle crisi. La stessa norma, al comma 57, dispone le modalità con le quali il credito d'imposta derivante da ognuna delle tre ipotesi di trasformazione può essere utilizzato. L'articolo 1, commi da 167 a 171, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ha ulteriormente esteso l'ambito applicativo della disciplina in questione relativamente alle DTA IRAP afferenti ai medesimi componenti negativi (rettifiche di valore su crediti, avviamento e altre attività immateriali). La Commissione europea, analogamente a quanto richiesto alla Spagna, ha richiesto che la trasformabilità in credito d'imposta della quota di DTA qualificate cui non corrisponde un effettivo pagamento anticipato di imposte (cosiddetto DTA di tipo 2) sia garantita solo qualora venga corrisposto un canone su tali DTA. Resta ferma invece l'ordinaria trasformabilità delle DTA qualificate cui corrisponde un pagamento anticipato di imposte (cosiddetto DTA di tipo 1). La norma, pertanto, subordina il mantenimento della trasformabilità delle DTA di tipo 2 al pagamento di un canone pari all'1,5 per cento dell'ammontare delle stesse e stabilisce che le DTA di tipo 2 siano calcolate annualmente come differenza tra l'ammontare di DTA qualificate che si è creato dal 2008 all'anno di riferimento, incluse le DTA qualificate che sono state trasformate in credito d'imposta, e la somma delle imposte che sono state versate con riferimento agli stessi anni. In particolare, con i commi 1 e 2 si stabilisce, per le imprese interessate dalle disposizioni di cui ai citati commi da 55 a 58 del decreto-legge n. 225 del 2010, la possibilità di continuare ad avvalersi delle citate disposizioni, con riguardo alle DTA di tipo 2, previa opzione per il pagamento di un canone annuo, deducibile dall'IRES e dall'IRAP, da corrispondere entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi; il canone deve essere corrisposto a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 (comma 7) fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2029. L'opzione è irrevocabile e deve essere esercitata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della disciplina in commento secondo modalità che potranno essere stabilite con un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. La misura è rivolta a tutte le imprese, in particolare quelle finanziarie che detengono la quasi totalità delle DTA interessate relative alle rettifiche su crediti e ai maggiori valori fiscali affrancati di avviamento e di altri beni immateriali per le quali l'opzione per il pagamento del canone consente di mantenere la computabilità delle DTA ai fini della determinazione del patrimonio netto di vigilanza».

sono coperte da imposte versate» e non già un'imposta, per ciò che ne sarebbe riconosciuta la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP (14).

Una conclusione di tal fatta non risulta per nulla convincente atteso che la giustificazione della tesi non risponde ai parametri previsti dalla Corte costituzionale ai fini dell'attribuzione del *nomen iuris* di tributo (15).

E invero, escludere la natura tributaria di una determinata erogazione pubblica in ragione del riconoscimento della propria deducibilità ai fini di altre imposte appare una conclusione basata su un metodo non coerente con il sistema. Se si potesse procedere nell'analisi in questi termini, si dovrebbe allo stesso modo negare la natura tributaria anche all'IMU in ragione della deducibilità di tale imposta prevista ai fini IRES e IRPEF (16). Il che chiaramente non è una buona premessa sulla quale articolare il ragionamento.

In senso contrario, la circostanza che il prelievo sia correlato ad una posizione giuridica attiva del contribuente evidenzierebbe l'esistenza di una prestazione imposta ai fini del concorso della spesa pubblica alla luce della maggiore forza economica riconoscibile in capo a chi pone in essere la cessione onerosa dei crediti. Ciò che consentirebbe quindi di ricondurre il "canone di conversione" ad una vera e propria imposta (17).

A ciò aggiungasi altresì che viene fatto un integrale rinvio alla disciplina delle imposte sui redditi per ciò che concerne i profili dell'accertamento,

(14) In tal senso, vedasi G. SCALA, *Il canone annuo per la trasformazione delle DTA,* in *Fisco*, 2016, 32-33, pp. 3129.

(15) Sulla natura del tributo ai fini del controllo di legittimità costituzionale si può rammentare che risulta predicabile in relazione a qualsiasi «prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alle pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva», che deve esprimere l'idoneità di tale soggetto all'obbligazione tributaria, cfr. Corte cost. sentt. nn. 304/2013, 102/2008, 91/1972, 97/1968, 89/1966, 16/1965 e 45/1964.

(16) art. 1, commi 772 – 773 della l. n. 160/2019.

(17) In tal senso anche G. FRANSONI, *Spunti di riflessione sul canone per la trasformazione delle DTA ai sensi dell'art. 55 del decreto "Cura Italia"*, disponibile in https://fransoni.it/argomenti/spunti-di-riflessione-sul-canone-per-la-trasformazione-delle-dta-ai-sensi-dellart-55-del-decreto-cura-italia/.

delle sanzioni e della riscossione, nonché per il relativo contenzioso, riconoscendo, quindi, la devoluzione delle relative questioni alla giurisdizione tributaria (18).

Tanto chiarito, a questo punto, ci si deve chiedere se possa dirsi ricorrente l'esistenza di una misura proporzionata alla luce del rapporto esistente fra il canone (*recte*: imposta) e le imposte sui redditi (segnatamente, sotto il profilo dei crediti di imposta correlati).

Ebbene, nel nuovo scenario introdotto dalla nuova emergenza sanitaria relativa al COVID-19, v'è da ritenere che le misure fiscali dirette a fronteggiare tale situazione debbano essere ricondotte al naturale esonero dalla disciplina europea degli aiuti di Stato. E difatti, l'esistenza di una calamità naturale (qual è certamente quella cagionata dal virus) fa venire meno l'incompatibilità con il diritto europeo degli aiuti di Stato.

A questo riguardo, si rammenta che, sulla base dell'art. 107 TFUE, la Commissione ha comunicato espressamente di voler riconoscere la compatibilità delle forme di aiuto alle imprese che versano in un'improvvisa carenza o addirittura indisponibilità di liquidità a causa degli effetti economici dell'epidemia di COVID-19 diffusa in tutti gli Stati membri dell'Unione (19). E del resto, già lo stesso Trattato dichiara compatibili con il Mercato Interno gli aiuti pubblici destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali, esonerando quindi tali tipi di interventi dall'obbligo di previa approvazione da parte della Commissione UE (art. 107, paragrafo 2, lettera b, TFUE).

Sicché la norma introdotta dal d.l. Cura Italia che generalizza la conversione delle DTA in occasione delle cessioni dei crediti è una forma di agevolazione diretta a contrastale la crisi di liquidità delle imprese colpite dalle conseguenze negative dell'emergenza.

(18) Cfr. Art. 11, comma 11, d.l. 3 maggio 2016 n. 59.

(19) Cfr. European Commission, *Temporary framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak* (COM 2020/C 91 I/01).

È in questo quadro che il canone perde la propria giustificazione non solo alla luce della struttura dell'imposta (20), ma anche sotto il profilo dell'idoneità proporzionale della misura nel rapporto esistente fra il canone e le imposte sui redditi. Si è verificata quindi una sorta di eterogenesi di *ratio* delle misure fiscali previste: dall'originario incentivo alla patrimonializzazione degli enti creditizi si è passati al riconoscimento di una posizione giuridica attiva a tutti i contribuenti in ragione dell'esigenza di liquidità delle imprese. Sicché, il canone risulta un mezzo ormai sproporzionato alla luce di un diverso fine in cui si colloca la disciplina agevolativa emergenziale, non essendo più necessario ad evitare di incorrere nella violazione del divieto degli aiuti di Stato (siccome inoperante in questa fase emergenziale).

La sussistenza dell'inidoneità della misura sarebbe del tutto sufficiente ai fini della declaratoria di illegittimità costituzionale della norma che richiede il versamento del canone del'1,5% di una base imponibile pari alla differenza fra la variazione delle DTA trasformabili/trasformate rispetto al

(20) In tal senso, v. G. FRANSONI, *Spunti di riflessione sul canone per la trasformazione delle DTA ai sensi dell'art. 55 del decreto "Cura Italia"*, il quale pone dei dubbi di legittimità costituzionale in relazione alla regressività della misura, dovendosi ritenere che «in primo luogo, vi è il fatto che alla formazione della base imponibile del "canone", almeno nella vigente disciplina, concorrono, oltre alle DTA trasformate, anche le DTA trasformabili. Ossia DTA che, nel momento in cui viene corrisposto il canone non hanno dato luogo ad alcuna "monetizzazione" e che potrebbero anche non formare mai oggetto di trasformazione. La disciplina del "canone" nell'ambito dell'art. 55 del decreto "Cura Italia" presenta, poi, l'ulteriore particolarità di risultare, sostanzialmente, "regressiva" (facendo riferimento a tale termine in un senso molto lato). […] Applicando esattamente la modalità di commisurazione del "canone" prevista dall'art. 11 del d.l. n. 59 del 2016, l'entità dello stesso, a parità di valore assoluto delle DTA trasformate, decresce al crescere delle imposte "versate" (anche mediante l'utilizzo del credito d'imposta derivante dalla trasformazione). Val quanto dire che quanto maggiore è la liquidità effettivamente realizzata, attraverso l'utilizzo del credito d'imposta, tanto minore è il canone dovuto. Ora, questo meccanismo aveva un senso nel contesto originario di applicazione del "canone", perché il "vantaggio" selettivo che il "canone" intendeva eliminare – al fine di fugare i dubbi sulla compatibilità del regime della trasformazione in crediti d'imposta con il divieto di aiuti di stato – era costituito proprio dal fatto che le DTA trasformabili erano "prive di copertura", ossia non corrispondevano a imposte già pagate, ma di competenza di anni futuri. Cosicché, in questa prospettiva, era logico che l'ammontare del canone decrescesse al crescere della "copertura", ossia via via che si registrasse un aumento delle imposte versate». Sul tema vedasi anche G. MANGUSO, *Perdite e Ace, trasformazione delle DTA più efficace senza canone*, in *Norme e Tributi+Fisco, Sole 24 ore* del 26 marzo 2020; G. ANDREANI – A. TUBELLI, *DTA: la trasformazione in crediti d'imposta cerca spazio nel consolidato*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi Plus*, 2 aprile 2020; G. ANDREANI - A. TUBELLI, *La nuova fattispecie di conversione delle "DTA" introdotta dal Decreto "Cura Italia"*, in *Diritto Bancario* del marzo 2020; R. MICHELUTTI, *Da favorire la trasformazione delle DTA nel consolidato fiscale*, in *Diritto Bancario* del marzo 2020.

periodo di imposta 2008 (incluse quelle trasformate in crediti di imposta) e l'ammontare delle imposte versate negli stessi anni.

Ma volendo procedere nell'analisi secondo il successivo *step* argomentativo (ancorché non ve ne sia bisogno in ragione dell'esito negativo del primo test), si potrebbe anche negare la necessità dell'intervento fiscale, per ciò che se il collegamento del canone è diretto a realizzare il credito di imposta onde attribuire maggiore liquidità alle imprese, va da sé come sarebbe certamente ipotizzabile una misura priva del canone come più efficace alla luce della riduzione del minore sacrificio dei contribuenti che optano per ottenere il beneficio e, quindi, in base alla nuova ratio della disciplina *de qua* (ossia quella di fornire maggiore liquidità alle imprese).

In questo quadro prendere forma anche la funzione della proporzionalità come principio volto ad ottimizzare l'ordine razionale dei rapporti delle imposte alla luce dei mutamenti evolutivi che intercorrono nell'ambito di determinate discipline. Il fattore tempo e le circostanze sopravvenute evidenziano come una normativa fiscale, pur trovando la propria adeguata giustificazione in origine, può risultare sproporzionata alla luce della successiva evoluzione normative e del susseguirsi degli eventi. Ciò rende evidente come il giudizio richieda una ragionevolezza analitiche nella predisposizione delle misure tributaria, la quale tenga conto dei rapporti tra imposte anche in base alla compatibilità (o meno) con gli impegni derivanti dall'ordinamento europeo.

CAPITOLO VI

Proporzionalità nella struttura dell'imposta

SOMMARIO: 1. Fattispecie impositiva, presupposto, base imponibile e *tax design*; – 2. Analisi della sentenza sulla *Robin Hood Tax*; – 2.1. Legittimità dello scopo di tassare i sovraprofitti; – 2.2. L'idoneità della misura fiscale rispetto alla *ratio* giustificatrice; – 2.3. Assorbimento della questione "necessità dei mezzi normativi" e valutazione nella prospettiva effettuale della sentenza; – 2.4. Ancora sull'eccentrica interpretazione della proporzionalità *stricto sensu*: quando l'errore sul metodo si traduce nella negazione del contenuto essenziale del diritto fondamentale del contribuente in favore di un diritto statale sempre vincente; – 3. *Ratio*, finalità extra-tributarie e disincentivi fiscali: quali margini di applicazione della proporzionalità? – 3.1. Gli estrogeni impositivi, disincentivi fiscali, presunzioni e la loro giustificazione. – 3.1.1. Deroghe *in malam partem* per finalità interne al diritto tributario: norme antielusive o di tecnica tributaria e presunzioni; – 3.1.2. Segue: limitazioni incidentali, prospettive di analisi e l'applicazione della proporzionalità nel riparto delle competenze fra diritto europeo e diritto nazionale; – 3.1.3. Segue: limitazioni incidentali nel diritto tedesco e l'applicazione della proporzionalità; – 3.1.4. Finalità extra-tributarie, imposte di disincentivo e proporzionalità; – 3.2. Finalità extra-tributarie e norme agevolative; – 3.2.1. La Corte costituzionale sulla normativa di agevolazione sul passaggio generazionale; – 3.2.2. La valutazione della costituzionalità delle agevolazioni fiscali da parte del *Bundesverfassungsgericht*; – 3.2.3. Analisi del dialogo fra Corti: esistenza di un'autonomia del sindacato di legittimità delle norme tributarie (anche) attraverso la proporzionalità.

§. 1. Fattispecie impositiva, presupposto, base imponibile e *tax design*.

Il diritto tributario non fa eccezione per ciò che concerne il ricorso all'impiego del concetto di "fattispecie", da intendersi quale stato di fatto o complesso di fatti *necessari* e *sufficienti* onde ottenere la produzione dell'effetto giuridico riconosciuto dall'ordinamento (1). È in questo concetto specchio riflesso della norma che è dato ritrarre il nesso fra i fatti (ossia ciò che in concreto si verifica e che è stato qualificato come fattispecie concreta) e le idee (ossia il contenuto astratto riconducibile ad una data nomenclatura degli effetti ipotizzabili e racchiusi, principalmente, nel testo della legge).

(1) P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, Milano, 2007, p. 139.

La ricostruzione del concetto ha risentito, anche nel diritto tributario, dei problemi derivanti dall'interferenza di molteplici circostanze che possono rendere difficile l'individuazione dell'effetto giuridico costante da riconoscere alla luce della complessità della vicenda.

Si pensi ad esempio nel caso dell'IVA la recente scelta di prevedere un'esenzione con diritto alla detrazione dell'imposta per le cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica: detto in altri termini si tratta di un'imposta ad aliquota 0% con diritto di detrazione, una scelta che avrebbe dovuto essere più correttamente ricondotta al novero delle esclusioni di imposta (seppur per un periodo transitorio) (2).

Si pensi poi alle molteplici varianti ai fini delle imposte sui redditi che introducono varianti rispetto al regime applicabile sulla base della considerazione della fonte reddituale o delle condizioni relative al soggetto passivo: a questo riguardo, in specie e fra i tanti modelli sovrapponibili al fattispecie impositiva base, è dato rammentare la disciplina dell'imposta sostitutiva (prevista in misura fissa in Euro 100,00) per i raccoglitori occasionali di funghi (3) oppure quella applicabile sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche i quali abbiano trasferito la propria residenza fiscale in Italia (4).

Sicché, la tassonomia degli effetti giuridici in termini di *an* e *quantum* viene complicata da questa complessità nell'intento di definire la singola figura impositiva. Per questa ragione, nella ricostruzione dei sotto-sistemi delle imposte si pone un problema che richiede un differente approccio metodologico alla luce di una scelta sull'assunzione fondamentale. Sicché, delle due l'una:

(i) o si considera la fattispecie impositiva a prescindere dagli effetti in termini di *an* e *quantum*, volgendo l'attenzione in modo del tutto asettico a

(2) Art. 130-bis del d.l. maggio 2020, n. (c.d. decreto rilancio). La relazione tecnica di accompagnamento ha chiarito che «viene, in sostanza, riconosciuta l'applicazione di una aliquota IVA pari a zero, in conformità a quanto comunicato dalla Commissione europea agli Stati membri con nota del 26 marzo 2020, in merito alle misure che possono essere immediatamente adottate per mitigare l'impatto della pandemia». A partire dal 2021 troverà applicazione un'aliquota pari al 5%.

(3) Art. 1, commi da 692 a 698 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145.

(4) Art. 24-*bis* del TUIR.

quelle condizioni essenziali a prescindere dalla molteplicità di varianti che possono venire i rilievo alla luce della sovrapposizione o surrogazione del presupposto impositivo (si pensi al caso della "sovrimposizione", delle addizionali e delle imposte sostitutive) e, quindi, senza considerare le multiformi risultanze effettuali; nel qual caso si mira al mantenimento dell'unità della "figura impositiva" sia pur nella complessità delle varianti concernenti le diverse circostanze giuridico-fattuali;

(ii) oppure si potrebbe dar luogo ad una "vivisezione" della fattispecie impositiva, osservando le diverse sfaccettature connotanti nella singola imposta la determinazione dell'*an* e del *quantum* dell'obbligazione tributaria a seconda degli elementi di fatto e di diritto variamente rilevanti, onde verificare l'effetto giuridico costante: si potrebbe richiamare al riguardo l'imposizione fissa in relazione a determinate circostanze e termini (ad es. il trasferimento della residenza fiscale in Italia a prescindere dal contesto del normale funzionamento dell'imposta sui redditi) oppure l'imposizione progressiva (*e.g.* per alcune fonti reddituali come i redditi di lavoro dipendente) o la tassazione proporzionale (ad es. per la maggior parte dei redditi di capitale) (5).

In questa seconda prospettiva "atomistica" parrebbe orientarsi la giurisprudenza costituzionale più recente e, segnatamente, in occasione del vaglio di legittimità avente ad oggetto l'aggravamento dell'imposte sui redditi in relazione agli enti creditizi e finanziari (sent. 288/2019). E difatti, si considera l'aumento dell'aliquota dell'8,5 % rispetto all'aliquota ordinaria dell'IRES non già alla luce del presupposto impositivo "generale" (*i.e.* possesso del reddito), ma si dà luogo ad un ripensamento della struttura dell'imposta in base alla figura (di livello superiore) della sovrimposizione: e difatti, nel caso delle imprese operanti nel settore creditizio e finanziario, a fronte dell'identità del parametro reddituale con il tributo principale IRES, la tassazione è prevista esclusivamente a carico di alcuni soggetti passivi e su una base imponibile in

(5) Per questo spunto metodologico nel diritto civile e nel diritto penale, vedasi *amplius* R. SACCO, *Fattispecie*, in *Dig., disc. priv., sez. civ.*, I Agg., Milano, 2010.

parte differenziata da quella dell'IRES stessa (6). In ciò ricorrerebbe l'autonomia dell'imposta straordinaria dell'8,5% (erroneamente denominata addizionale) rispetto all'imposta ordinaria dell'IRES (secondo la disciplina vigente *ratione temporis*, 27,5% ed, ad oggi, 24%). Pertanto non sarebbe predicabile un incremento dell'aliquota base fino al 36%.

Secondo questo approccio si dovrebbe guardare al presupposto in una prospettiva frammentata, potendo ravvisarlo non già nella figura generale ritraibile dal combinato del reddito, dalla fonte e dal possesso (7), ma su uno specifico e autonomo indice di capacità contributiva ritratto dall'«appartenenza al mercato finanziario», quale forma riconducibile ad un'idea di capacità contributiva slegata dalle categorie tradizionali (patrimonio, reddito e consumo) e riferita ad «altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica».

Tale modello di analisi non risulta, tuttavia, perfettamente coerente nell'articolazione delle premesse e delle conclusioni cui si perviene: se può ritenersi corretto ricostruire la figura impositiva secondo i suoi effetti particolari (sulla base di quanto affermato supra in generale sub *ii*), risulta scorretto dare una qualificazione alla figura (in specie, quella di sovraimposta) e tuttavia ricostruire un autonomo presupposto impositivo.

Si può condividere infatti che il tributo in esame non sia, tecnicamente, un'addizionale, bensì una sovrimposta. Infatti, occorre ricordare che, mentre le addizionali sono i tributi la cui fattispecie costitutiva è rappresentata dall'ammontare di un altro tributo (ossia quelli per i quali la base imponibile

(6) L'art. 2 del d.l. n. 133 del 2013 prevedeva infatti «l'aliquota di cui all'articolo 77 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è applicata con una addizionale» di 8,5 punti percentuali», precisando al secondo comma che «[l]'addizionale non è dovuta sulle variazioni in aumento derivanti dall'applicazione dell'articolo 106, comma 3, del suddetto testo unico». In base a tale ultima norma si stabilisce che «le perdite e le svalutazioni dei crediti verso la clientela, benché in astratto interamente deducibili alla sola condizione della loro iscrizione in bilancio a tale titolo, in concreto lo divengano in una misura estremamente diluita per singolo periodo d'imposta, determinando pertanto una (spesso) significativa variazione in aumento del risultato del bilancio civilistico e, quindi, del reddito imponibile ai fini dell'IRES».

(7) Cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 51.

è costituita dall'imposta dovuta in base a un altro tributo), per contro, le sovraimposte sono tributi «*la cui fattispecie costitutiva è rappresentata dalla base imponibile di un altro tributo*» (8).

La questione, come confermato dalla stessa Corte costituzionale, non è di tipo meramente nominalistico per ciò che, al di là del *nomen iuris* riferibile, i connotati tipici di sovrimposta proprio di tale tributo assume la massima rilevanza ai fini dell'individuazione del relativo presupposto.

Infatti, le sovrimposte – proprio per il fatto di condividere la stessa base imponibile propria di un altro tributo – sono tributi "dipendenti". Esse sono, cioè, tributi la cui applicazione "dipende" dall'applicazione di un tributo "principale" al quale esse si "sovrappongono".

Val quanto dire che le sovrimposte hanno lo stesso presupposto (ossia lo stesso indice di capacità contributiva) proprio del tributo principale. Proprio per tale carattere di "dipendenza" – ossia per la condivisione del presupposto della sovrimposta e dell'imposta principale – le sovrimposte hanno di norma lo stesso ambito di applicazione soggettiva del tributo principale.

Sicché, risulta affatto contraddittorio dire, in prima battuta, che la costruzione della maggiorazione dell'aliquota IRES abbia natura di sovrimposta (ciò che imporrebbe il riconoscimento dell'identità del presupposto nel possesso del reddito, siccome derivante da una delle fonti di produzione previste dalla legge) e, tuttavia e dipoi, affermare l'esistenza di un presupposto "ulteriore" e ravvisabile nell'«appartenenza al mercato finanziario».

L'errore nella premessa (ossia nella ricostruzione della fattispecie) conduce a soluzioni giuridiche altrettanto errate, ancorché passino per un metodo corretto. E difatti, nella rammentata sentenza n. 288/2019, si ribadisce il principio secondo cui «il legislatore, quando assume un determinato presupposto, economicamente valutabile, quale indice di una nuova capacità contributiva in riferimento solo a determinati soggetti, rimane sottoposto al vincolo della non arbitrarietà con riguardo alla misura della imposizione, che deve risultare proporzionata al presupposto stesso».

(8) Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Milano, 2012, pp. 278.

È in questo senso che la proporzionalità dell'imposizione deve essere apprezzata e cioè nella struttura della singola imposta. Tuttavia, tale operazione presuppone una corretta ricostruzione della fattispecie e, quindi, nell'insieme delle condizioni idonee alla produzione dell'effetto giuridico.

A tal riguardo, la frammentazione dei modelli non pare essere la strada più corretta nella ricostruzione della vicenda giuridica di produzione degli effetti, dovendosi necessariamente aver riguardo agli effetti unitari che derivano da una determinata imposta (quale, in specie, IRES).

L'enucleazione della struttura dell'imposta implica l'individuazione degli elementi indefettibili ed ai quali si riconduce l'effetto (ossia il dovere alla prestazione pecuniaria correlata alla nascita dell'obbligazione), sulla quale si possono innestare anche elementi ulteriori, ma lo schema di fondo deve essere l'oggetto dell'analisi, altrimenti si finirebbe per disconoscere l'unità e l'armonia nel sistema tributario alla luce di principi e concetti consolidati. Perciò, nell'analisi di ciascun tributo, è giusto muovere dagli elementi costitutivi del modello e cioè dal presupposto (od oggetto) e dalla base imponibile.

Il primo attiene alla circostanza fattuale nella quale «si compendia, o per il cui tramite si disvela la situazione – di regola suscettibile di valutazione economica, pena l'illegittimità costituzionale della norma impositiva per contrasto con l'art. 53 Cost. – assunta dal legislatore, nel suo riferimento ad un determinato soggetto, quale titolo giustificativo dell'imposizione (e, quindi, della decurtazione patrimoniale) a carico di costui» (9) tuttavia, tale elemento non è sempre facilmente ottenibile dalle risultanze di una singola disposizione, ben potendo ritrarsi dalla lettura del sotto-sistema in cui l'imposta si colloca

La base imponibile costituisce il «parametro di commisurazione del tributo così come individuato e delimitato dalla situazione suddetta che configura e realizza il presupposto del tributo medesimo» (10).

(9) Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, Milano, 2007, p. 140.

(10) Cfr. P. RUSSO, ult. op. cit., p. 140; IDEM, *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, A. AMATUCCI (a cura di), Padova, 1994, II, pp. 19 ss.. Per un ulteriore

Il rapporto fra i suddetti termini di riferimento richiede coerenza, per ciò che essi identificano il fulcro della fattispecie (11), dovendo essere in rapporto di vicendevole implicazione. Là dove ricorra una forma di disarmonia fra tali elementi è giusto censurare il disordine nella struttura del modello di imposta. Ma si perviene così alla questione che impone di interrogarsi su quali siano i limiti entro cui sia possibile accettare una forma di incoerenza fra questi due aspetti nello schema giuridico di produzione degli effetti.

La risposta pare che sia rinvenibile nel principio di proporzionalità, la cui applicazione rispetto alle questioni di coerenza strutturale della fattispecie è stata evocata nella sentenza citata da ultimo ed ancor prima dalla celebre sentenza sulla illegittimità costituzionale della c.d. *Robin Hood tax*.

Quest'ultimo pronunciamento pare essere illuminante circa i criteri cui il legislatore deve conformarsi nella creazione di nuove imposte, dovendosi procedere secondo l'operazione mentale tipica del metodo proporzionale e cioè dovendo apprezzare in prima battuta l'idoneità da intendersi come attitudine nel collegamento che avvince la base imponibile al suo presupposto; nella necessità della misura, quale strumento di minore invasività rispetto alla sfera giuridica del singolo; nonché nell'adeguatezza quale momento di composizione dei diversi valori in gioco.

È l'analiticità di tali passaggi che consentono di introdurre un giudizio più accurato della ragionevolezza seguita dal legislatore. Nel presente contributo si è più volte rimarcato il senso del principio della ragionevolezza in ciò che Aristotele chiamava φρόνησις, quale capacità di deliberare riguardo al migliore dei beni realizzabili dall'uomo: in questo senso sarebbe traducibile

approfondimento della distinzione fra i concetti di presupposto e base imponibile, si possono rammentare in specie e fra l'altro, A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pp. 151 ss., E. VANONI, *Rilievo e misurazione della base imponibile. Applicazione dell'aliquota*, in *Opere Giuridiche*, Milano, 1992, II, pp. 335 ss.

(11) Sulla coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, vedasi Corte cost. sent. 22 aprile 1997, n. 111 (avente ad oggetto la questione della legittimità costituzionale dell'ICI), Corte cost. sent. 5 giugno 2013, n. 116 (relativa alla declaratoria di illegittimità del prelievo tributario sulle c.d. pensioni d'oro), Corte cost. sent. 11 ottobre 2012, n. 223 (sull'illegittimità dell'imposta speciale sui redditi di lavoro dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni).

non tanto nel processo intellettivo poggiante sulla non contraddizione (versandosi nel qual caso nel concetto di razionalità), quanto piuttosto nella consapevolezza di circostanze e di limiti dell'azione alla luce dei valori in gioco. Questo principio probabilmente esprime l'essenza stessa della nostra umanità, in quanto le premesse fattuali e la cognizione dei confini rendono saggia la scelta solo se si considerano i valori implicati dall'intervento statuale (12).

È in questo solco che la proporzionalità assume un ruolo di maggiore specificità di siffatto concetto, proprio perché introduce un esame giuridico fattuale che deve considerare la deliberazione statale secondo un passaggio logico riconoscibile e ripetibile, quindi controllabile nel suo percorso scientifico.

Il riferimento alla sola ragionevolezza non esclude un risultato "epidermico" del giudizio allorquando senza scendere nel dettaglio dell'accertamento si afferma che la data misura legislativa "non risulta irragionevole". La proporzionalità invece richiede maggior rigore nell'incedere logico-argomentativo che deve essere seguito, a monte, dal legislatore e che dev'essere replicabile, a valle, nel sindacato giurisdizionale di legittimità.

Per comprendere questa connessione nella disciplina delle singole imposte bisogna fare riferimento agli estremi indicati dalla succitata sentenza sulla *Robin Hood tax*, trattandosi di un pronunciamento molto innovativo proprio sull'applicazione del canone in discorso, sia pur con qualche disarticolazione nei risultati interpretativi del principio di proporzionalità (e segnatamente per ciò che concerne l'ultimo *step* argomentativo rinvenibile nel c.d. bilanciamento). Data l'importanza della sentenza, occorre compiere un approfondimento dei contenuti da essa recati.

(12) L'eccesso di positivismo rende cinici e l'attuazione delle premesse senza la considerazione dei beni in gioco può facilmente condurre alla banalità del male.

§. 2. Analisi della sentenza sulla *Robin Hood Tax*.

La sentenza sula *Robin Hood Tax* è stata fatto oggetto di approfondite analisi in relazione al tema dell'efficacia della declaratoria di illegittimità costituzionale. Ma la più attenta dottrina ha posto sin da subito l'accento sulla rilevanza del tema concernente la discriminazione qualitativa dei redditi e i criteri applicabili per dar luogo ad un lineare sindacato di legittimità nelle ridette ipotesi (13).

Ma prima di scendere nel dettaglio dell'applicazione del principio di proporzionalità, pare appena il caso di passare in rassegna, dapprima, la normativa quivi in rilievo e, dipoi, le ragioni della censura.

A questo proposito occorre rammentare che l'imposta consisteva nella maggiorazione di aliquota pari al 5,5% dell'aliquota IRES (poi incrementata al 6,5 %) per alcuni soggetti passivi di imposta operanti nel settore petrolifero ed energetico (14), i quali avevano conseguito un volume di ricavi superiore ad una data soglia: dapprima, Euro 25 milioni, dipoi, Euro 10 milioni e, da ultimo, Euro 3 milioni. Inoltre, i soggetti passivi avevano un esplicito divieto di traslare il maggior onere tributario sui consumatori finali con un incremento dei

(13) Cfr. G. BIZIOLI, *L'incostituzionalità della Robin Hood Tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. Trib.*, 2015, 5, pp. 1079; IDEM, *Eguaglianza tributaria e discriminazione soggettiva dei redditi*, in *Quaderni costituzionali*, 3, 2015, pp. 723-724. Per i primi commenti alla normativa relativa alla *Robin Hood tax*, vedasi G. MOLINARO - D. STEVANATO - F. GUELFI - R. LUPI, *L'inasprimento «punitivo» della tassazione per settori economici privilegiati: «Robin Hood Tax» e sistema bancario*, in *Dialoghi Tributari*, 2008, 1, p. 5; D. STEVANATO, *La "Robin Hood Tax" e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 841 ss G. MARONGIU, *Robin Hood Tax: taxation without «constitutional principles»?*, in *Rass. trib.*, 2008, 5, p. 1335 ss.; E. COVINO – D. MAJORANA – D. STEVANATO – R. LUPI, *«Robin Hood Tax»: un altro tributo selettivo?*, in *Dialoghi Tributari*, 2011, 4, p. 393.

(14) Più nel dettaglio, ai sensi dell'art. art. 81, comma 16 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, trattavasi dei soggetti operanti nel settore di «a) ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi; b) raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale; c) produzione o commercializzazione di energia elettrica. Nel caso di soggetti operanti anche in settori diversi da quelli di cui alle lettere a), b) e c), la disposizione del primo periodo si applica qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili ai predetti settori siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti».

In particolare, l'addizionale in discorso veniva istituita espressamente «in dipendenza dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico» (art. 81, comma 16, d.l. 2008/112). Questo dato rendeva palese la *ratio* che ispirava l'istituzione della maggiorazione di aliquota. E invero, il legislatore aveva considerato le peculiarità del settore petrolifero e, segnatamente, i connotati oligopolistici del mercato in cui le imprese operano.

A questo proposito, la Corte costituzionale faceva poggiare le proprie considerazioni sulle istruttorie e sulle indagini conoscitive poste in essere dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas (AEEG), alla quale veniva riservato il compito di vigilare e di presentare al Parlamento, entro il 31 dicembre di ogni anno, una relazione al Parlamento sugli effetti del tributo. Su tali basi, quindi, si prendeva atto che il mercato oligopolistico si caratterizzava dall'esistenza di enormi barriere all'entrata in ragione degli elevati costi e delle difficoltà di realizzazione delle infrastrutture da parte di nuovi concorrenti. La domanda si caratterizza per essere rigida o anelastica, per ciò che l'aumento dei prezzi difficilmente può essere contrastato da una corrispondente contrazione della domanda. Alla luce di tali dati, è dato riconoscere come il settore petrolifero sia suscettibile di ottenere una redditività da rendite di posizione, sensibilmente maggiore rispetto ad altri settori, così da poter astrattamente giustificare, specie in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato, un trattamento fiscale *ad hoc*.

La combinazione di tale dato di fatto con il dato giuridico risultante dall'*incipit* della norma istitutiva dell'addizionale, quindi, consentiva di ritrarre la *ratio* fondante la maggiorazione del prelievo nell'intenzione di colpire i *sovra-profitti* (presumibilmente) ritraibili dai soggetti operanti sul mercato energetico.

Su questa premessa si innesta il controllo di legittimità costituzionale della discriminazione qualitativa di reddito. Sul punto, il principio di diritto operante *in sede materiae* esclude un livello tassazione uniforme, cioè con criteri identici e proporzionali di tutte le categorie interessate dal prelievo: il principio di capacità contributiva è presupposto e limite del potere impositivo

dello Stato, ma non esclude disparità di trattamento tributario, purché ricorra un'*adeguata giustificazione*.

E in questo solco che si pone il sindacato di legittimità costituzionale fondato sulla proporzionalità, in quanto se è vero che il legislatore ha ampia discrezionalità nella scelta, l'azione legislativa deve poggiare su modalità ragionevoli, onde verificare la coerenza strutturale nella fattispecie impositiva.

A tal riguardo, il Giudice delle Leggi compie un'analisi proporzionale di carattere tetra-fasico, in quanto analizza, anzitutto, la legittimità dello scopo perseguito dal legislatore, dipoi volge l'attenzione all'idoneità e alla necessità della misura e, infine, compie un bilanciamento *sui generis*.

2.1. Legittimità dello scopo di tassare i sovraprofitti.

Quanto al primo punto, la Corte costituzionale compie un vero e proprio accertamento in fatto attenente ai presupposti che hanno innescato l'intervento fiscale. Essi risiedono anzitutto:

a) per un verso, nella grave crisi economica esplosa nel periodo in cui venne emanato il decreto legge esaminato e quindi, nella correlata insostenibilità dei prezzi dei prodotti di consumo primario;
b) per altro verso, nell'eccezionale incremento rialzo del prezzo del greggio al barile, verificatosi proprio nel medesimo periodo storico.

In base a tali fatti sembra del tutto legittimo che il legislatore abbia voluto colpire questa maggiore capacità contributiva, là dove si sia verificata una "spinta contraddittoria" fra il sensibile incremento dei margini di profitto da parte degli operatori dei settori interessati (quale situazione che incentiva condotte speculative e opportunistiche) e l'insostenibilità dei prezzi a carico degli utenti.

Sicché, queste due circostanze fattuali (espressione delle peculiarità della congiuntura economica in essere al momento in cui fu deliberato l'adozione della misura fiscale) rendono "in astratto" legittimo l'individuazione della giustificazione del prelievo differenziato in ragione dell'intento di colpire i "sovraprofitti" conseguiti nel settore energetico.

Su questo punto, la Corte pare occuparsi del primo *step* relativo alla legittimità dello scopo. Tuttavia, questo passaggio appare ultroneo nell'applicazione del principio di proporzionalità al diritto tributario.

E invero, se è riconosciuto che la capacità contributiva è "presupposto e limite" del legislatore tributario, va da sé che un esame siffatto non poggia sul principio di proporzionalità, ma proprio sul parametro identificato dalla capacità contributiva, dovendosi verificare se il fatto generatore dell'imposta sia un indice espressivo di forza economica (o meno). Val quanto dire che l'imposta sul celibato o sul nubilato non sarebbe illegittima per violazione del parametro relativo alla proporzionalità (nel passaggio relativo alla legittimità dello scopo), ma su quello della capacità contributiva.

È anche vero, tuttavia, che l'adozione di un concetto di capacità contributiva secondo cui il legislatore può tassare indici ulteriori rispetto alle tradizionali categorie economiche (reddito, patrimonio, consumo), potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica e, quindi, quelle forme di "capacitazione" rinvenibile nella posizione di vantaggio dell'individuo nella società (15). Accogliendo questa nozione "relativa" di capacità contributiva, potrebbe risultare meno problematica una discriminazione qualitativa dei redditi delle nubili e dei celibi (16), ove si consideri la loro posizione di vantaggio derivante dai "minori sforzi" cui i *single* devono far fronte rispetto a quelli sopportati dalle famiglie.

In questa diversa logica diretta all'individuazione dell'*adeguata giustificazione*, allora, avrebbe senso verificare la legittimità dello scopo perseguito secondo un'analisi dei dati fattuali sui quali il legislatore ha adottato quella determinata scelta.

(15) Per tutte, da ultimo, Corte cost. sent. 23 dicembre 2019, n. 288.

(16) Chiaramente il precedente storico è dato dal R.d. 13 febbraio 1927, n. 124, in cui si prevedeva per tutti i celibi compresi tra i 25 ed i 65 anni (distinto per fascia di età), nonché si stabiliva, altresì e in aggiunta all'imposta fissa, un quota d'imposta integrativa, corrispondente ad un quarto di quella che sarebbe dovuta applicando al reddito complessivo del contribuente. Ma l'ipotesi avanza nel corpo del testo riguarda una discriminazione qualitativa dei redditi dei single con diminuzione della pressione fiscale sulle famiglie.

2.2. L'idoneità della misura fiscale rispetto alla ratio giustificatrice.

Una volta esaminata l'astratta legittimità dello scopo perseguito dal legislatore, la Corte passa all'analisi degli elementi più problematici della fattispecie.

A questo riguardo, si ritiene che il *vulnus* tollerabile ai principi di eguaglianza e capacità contributiva impone di assicurare nella struttura dell'imposta il raccordo con la relativa *ratio* giustificatrice. Sicché, nel caso di specie, occorre valutare se la finalità di colpire l'eccezionale redditività delle attività nel settore energetico si riconnetta (o meno) alla struttura della fattispecie.

Secondo questa prima considerazione, l'incongruenza risultante dall'imposta risultava sotto un duplice profilo e, quindi, si evidenzia un "malfunzionamento" all'interno del meccanismo impositivo.

2.2.1. In primo luogo, la maggiorazione d'aliquota dell'IRES colpiva l'intero reddito dell'impresa, senza che ricorresse alcuna tassazione separata e maggiormente severa solo in relazione all'effettiva porzione di reddito imputabile al (presunto) sovraprofitto riconducibile alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dai contribuenti nel corso della congiuntura.

Sotto questo profilo, a prescindere dal *nomen iuris* impiegato (*i.e.* addizionale), la maggiorazione d'aliquota era applicabile al medesimo presupposto e alla stessa base imponibile dell'IRES senza che vi fosse un'autonoma considerazione della redditività che la misura tributaria ambiva di colpire.

2.2.2. Un secondo aspetto di discordanza nel funzionamento della fattispecie risiede altresì nel "fattore temporale". E difatti, un'imposta che si prefigge l'obiettivo di colpire i sovraprofitti derivanti dalla congiuntura economica complessiva dovrebbe essere coerente con una prospettiva temporale limitata al periodo in cui si verifica l'oscillazione dei prezzi da cui sarebbe derivata la (presunta) speculazione da parte degli operatori del mercato petrolifero. Nel momento in cui un'imposizione di tal fatta diventa strutturale (andando oltre il periodo di tempo in cui si può verificare quella "posizione di vantaggio") si disvela all'evidenza un conflitto logico fra i mezzi (ossia le modalità recate dalla normativa) e i fini (ossia il presupposto impositivo). Il mantenimento della fattispecie al di là della situazione fattuale che ne costituisce premessa

fondamentale rivela un "mascheramento" di un intervento legislativo sulla base di considerazioni difformi rispetto all'obiettivo cui la normativa risultava originariamente protendere.

2.2.3. La disarticolazione esistente all'interno del congegno introdotto con la *Robin tax* trova anche conferma nella violazione del fine redistributivo e solidaristico cui era manifestamente orientata la disciplina di imposta.

E difatti, un profilo significativo nel funzionamento del tributo era costituito dal divieto di traslazione dell'imposta. Tale aspetto era chiaramente orientato ad evitare che l'aggravio dell'onere tributario a carico dei produttori si potesse tradurre in un aumento dei prezzi al consumo.

Sennonché, a ben vedere, gli strumenti diretti a rendere effettivo il divieto non appariva idoneo ad evitare che l'addizionale potesse essere riversata sui consumatori finali. E difatti non apparivano sufficienti i controlli predisposti per accertare la violazione del divieto. A questo riguardo, l'Autorità per l'energia elettrica e il gas aveva un potere di vigilanza sull'osservanza del divieto di traslazione. Tuttavia, lo stesso organo di controllo aveva constatato come vi fossero indizi circa l'incremento dei margini di prezzo non sufficientemente motivato se non riferendo gli aumenti proprio alla traslazione dell'imposta (17). E del resto, risultava obiettivamente difficile scindere la porzione di prezzo praticato riferibile alla maggiorazione di aliquota ed oggetto di traslazione di imposta (18).

(17) Relazione al Parlamento n. 18/2013/I/Rht sull'attività di vigilanza svolta nell'anno 2012 dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico.

(18) A ciò accompagnavasi i limiti nell'irrogazione di sanzioni da parte dell'Autorità. E difatti nei pochi casi in cui furono irrogate delle sanzioni nei confronti di soggetti che avrebbero dato luogo alla traslazione, la giurisprudenza amministrativa aveva dichiarato illegittimi gli addebiti sanzionatori in primo luogo per la carenza dei poteri sanzionatori in capo all'Autorità e in secondo luogo per irragionevolezza del provvedimento. E difatti, la circostanza che i provvedimenti sanzionatori non considerassero la circostanza che la variazione del margine operativo lordo unitario (MOLu) può dipendere da «molteplici elementi, costituiti sia da scelte di gestione aziendale indipendenti dalla variazione dei costi e dei prezzi, sia da variabili non controllabili dalle singole imprese, ossia correlate, come dedotto dalla ricorrente, a fattori esogeni, inerenti ad esempio ai contratti pluriennali già stipulati dagli operatori economici» (*ex plurimis*, T.A.R. Lombardia Milano, Sez. III, sent., 27 luglio 2012, n. 2138). Cfr. L. SALVINI, *Traslazione e rimborso delle imposte sul reddito in Corte cost. n. 10/2015*, in *Rass. Trib.*, 2015, 5, pp. 1158 ss.

Detto altrimenti, se il collegamento della giustificazione dell'imposizione con il dovere solidaristico di cui all'art. 2 Cost. è stato posto in discussione (per ciò che non sarebbe dato comprendere come il tributo possa essere dichiarato incostituzionale per violazione del principio solidaristico) (19), la sentenza sulla *Robin Hood tax* offre lo spunto per chiarire la rilevanza della questione attraverso la proporzionalità: e invero, i termini solidaristici posti, quale fine specifico della misura, devono rispecchiarsi in un meccanismo efficiente e non "claudicante"; ciò che passa necessariamente attraverso delle modalità di attuazione e di verifica che devono essere riferite a quello specifico presupposto e alla *ratio* cui si ispira la disciplina tributaria.

A ciò però dovrebbe anche considerare che l'effetto redistributivo può essere considerato solo in generale, nel senso di gravare del carico tributario i contribuenti che sono in grado di sopportare maggiormente i sacrifici derivanti dalla spesa pubblica. E ciò perché se si riferisse l'effetto redistributivo "particolare" nel rapporto impresa operante nel settore energetico e i consumatori finali (cui peraltro la Corte parrebbe fare riferimento muovendo dal rilievo dell'*incipit* della norma istitutiva del tributo, là dove si precisava di voler introdurre la maggiorazione di aliquota in ragione dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi derivante dalla congiuntura economica), allora si potrebbe giungere a diversi approdi, non potendosi condividere la rilevata censura in ordine al mancato assolvimento del fine solidaristico-redistributivo. E difatti, la normativa in parola non creava una forma di redistribuzione a favore dei consumatori finali onde essere sgravati dalla maggiore spesa dovuta dall'aumento del prezzo del greggio, né veniva destinato il relativo gettito fiscale al fondo speciale volto al soddisfacimento delle esigenze alimentari ed energetiche dei meno abbienti. Fra l'altro, tale fondo veniva costituito dall'art. 81, comma 29 del medesimo decreto legge n. 112/2008 per il finanziamento della c.d. *social card*. Val quanto dire che non si poteva riconoscere

(19) In questo senso cfr. D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta – Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, p. 327.

la natura di vera e propria "imposta di scopo" e cioè di un tributo dichiaratamente ed effettivamente finalizzato al finanziamento di specifici servizi e spese (20).

Orbene, volendo riassumere i punti di discordanza all'interno della fattispecie, la misura fiscale risulta mal mirata rispetto all'obiettivo prefissato dal legislatore (colpire i sovraprofitti) per ciò che:

(i) la base imponibile era identica a quella prevista in generale per l'IRES e quindi la maggiorazione d'aliquota non risultava confinata agli effettivi sovraprofitti;

(ii) mancava un'applicazione temporale limitata al periodo in cui si verifica la congiuntura economica che favorirebbe il conseguimento dell'eccezionale redditività;

(iii) non risultava la sussistenza di adeguati strumenti di controllo dell'osservanza del divieto di traslazione sui consumatori finali.

2.3. Assorbimento della questione "necessità dei mezzi normativi" e valutazione nella prospettiva effettuale della sentenza.

Quanto al secondo *step* basato sulla proporzionalità, ossia quello della necessità, la Corte ne riconosce l'operatività ai fini tributari, affermando espressamente che «occorre allora verificare se i mezzi approntati siano idonei e *necessari*».

Tuttavia, il secondo punto non è oggetto di trattazione della sentenza per ciò che si rivela del tutto superfluo alla luce del mancato superamento del primo test relativo all'idoneità. O quantomeno non lo è (come d'appresso si avrà modo di precisare più diffusamente) in relazione alla fattispecie normativa, essendo assorbita dall'accoglimento della questione più liquida.

Ma, in disparte di ciò, ci si può interrogare sul come si sarebbe potuta valutare la necessità. Questo tema appare problematico da affrontare attese le peculiarità che connotano il diritto tributario. E difatti se tale livello di con-

(20) Sulla critica relativa a tali aspetti redistributivi nel rapporto produttore/consumatore v. L. SALVINI, *Traslazione e rimborso delle imposte sul reddito in Corte cost. n. 10/2015*, ult. op. cit.

trollo dev'essere declinato nella verifica se fosse possibile adottare uno strumento alternativo che – pur avendo medesima efficacia rispetto all'obiettivo individuato – possa produrre un minor sacrificio ad altri diritti ed interessi costituzionalmente protetti.

Sul punto, si può adottare una prospettiva attinente al funzionamento generale della tassazione (ossia quello scolpito nell'art. 53 Cost.), per modo che la necessità si tratterebbe di un requisito sempre ricorrente là dove i beni giuridicamente protetti possano risolversi in ciò che quivi si è avuto modo di definire *supra* come "diritto al lavoro e all'impresa" e nell'esigenza dello Stato a reperire le risorse per assolvere alla spesa pubblica. Su questo piano generale, la necessità ricorrerebbe sempre salvo alcuni rarissimi casi e cioè, a seconda dei punti di vista, il caso in cui la tassazione superi il livello di spesa (ove si ritenesse che solo quest'ultima possa costituire un limite massimo alla tassazione) oppure in caso di superamento del limite di confiscatorietà (che, tuttavia e come già visto, si rivela per essere una "chimera" sotto molteplici profili).

Probabilmente, il ragionamento improntato sulla prospettiva alternativa ai mezzi messi in atto deve essere valutata alla stregua dei "fini mediati" della disciplina tributari e cioè nella valutazione della maggiore o minore invasività della misura rispetto alla *ratio* risultante dalla disciplina specifica. A titolo esemplificativo e volendo seguire il percorso delle sentenza sulla *Robin Hood tax* per un mero esercizio mentale, si potrebbe immaginare che il sistema di controllo attuato dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas fosse idoneo ad assicurare il divieto di traslazione dell'imposta. Entro questa ipotesi, allora si sarebbe potuto valutare se tale mezzo fosse suscettibile di dar luogo ad un eccessiva ingerenza statale rispetto ad altri beni (quale ad esempio la libertà di iniziativa economica tutelata dall'art. 41 Cost.) oppure se fossero adottabili altri strumenti che, pur raggiungendo allo stesso modo lo specifico fine mediato (assicurare il divieto di traslazione nell'ambito della struttura della fattispecie impositiva), si sarebbero rivelati meno invasivi rispetto alla sfera giuridica del privato.

A tale ricostruzione, tuttavia, si potrebbe obiettare che il sistema costituzionale rende cedevole l'interesse del privato rispetto a quello dello Stato in relazione all'applicazione delle norme tributarie, ritraendo questa preminenza dal dato dell'art. 14, comma 3 Cost. (secondo cui gli accertamenti e le ispezioni a fini fiscali sono regolati da leggi speciali) oppure dall'art. 75 Cost. (là dove si esclude il *referendum* sulle leggi tributarie). In realtà, la replica a siffatta (immaginabile) contestazione può rinvenirsi nel disconoscimento di una vera e propria rilevanza sistematica di tali disposizioni secondo cui dovrebbe ritrarsi un senso forte del c.d. interesse fiscale rispetto all'iniziativa e alle libertà del privato. E difatti, quanto alla norma sulla "specialità" delle norme su accertamenti e ispezioni, devono essere intese non già come derogatorie rispetto all'inviolabilità domiciliare di cui al medesimo art. 14 cit., bensì solo in relazione al comma 2 dell'art. 14 cit. e, quindi, in ordine all'enucleazione delle fattispecie in cui può essere disposta la compressione del diritto fondamentale del privato (21). Sicché, la disposizione non potrebbe essere suscettibile di assumere valenza onde ritrarre il convincimento che lo Stato in materia fiscale abbia sempre un ruolo forte rispetto alle libertà del privato. Lo stesso dicasi per la norma limitativa del *referendum* abrogativo là

(21) A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2002, p. 31, secondo cui «sembra infatti che lo stesso art. 14 Cost. ammetta, per "accertamenti e ispezioni.... a fini fiscali", eventuali deroghe, eccezionali e stabilite con legge, al regime generale della libertà domiciliare (che è identico a quello della libertà personale: riserva assoluta di legge e riserva di provvedimenti di autorità giudiziarie). In realtà la scelta effettuata dal legislatore tributario [...] risulta derogatoria rispetto alla disciplina posta nel comma 2 dell'art. 14 Cost. solo per quanto attiene alla mancata specificazione dei "casi" in cui l'accesso può essere disposto; è invece espressamente richiesta l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Tuttavia, mancando una sufficiente predeterminazione legislativa delle situazioni di fatto che legittimano il provvedimento restrittivo della libertà domiciliare, la "garanzia" fornita dall'intervento dell'autorità giudiziaria tende ad assumere un rilievo esclusivamente formale. Anche se, in questa ipotesi, non sembra possibile prospettare una diretta violazione della norma costituzionale, stante il tenore del comma 3 dell'art. 14, sarebbe quindi auspicabile un orientamento interpretativo che renda necessaria, nella motivazione del provvedimento del Procuratore della Repubblica, l'indicazione delle "ragioni" per cui l'accesso è, in concreto, utile od indispensabile ai fini dell'accertamento tributario». Secondo la giurisprudenza costituzionale, Corte cost., 2 febbraio 1971, n. 10 «il terzo comma di tale articolo [...] pone una deroga alla norma del comma precedente, nella parte in cui questa richiede che ispezioni, perquisizioni e sequestri siano eseguiti "secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale": deroga limitata ad atti di accertamento e di ispezione previsti da leggi speciali per i motivi e i fini indicati. È pertanto pacifico in dottrina e in giurisprudenza che nei casi previsti dal detto comma, e nei limiti posti da esso, non si richiede l'atto motivato dell'autorità giudiziaria, che è invece sempre necessario per le perquisizioni personali e i sequestri».

dove, invece, si vuole riservare al processo decisionale parlamentare la risoluzione delle questioni attinenti alla finanza pubblica relativo alle leggi di bilancio (*i.e.* relative alle spese) e tributarie (*i.e.* concernenti le entrate).

Ciò posto e tornando all'analisi della sentenza sulla *Robin tax*, il punto relativo alla necessità rimane assorbito rispetto alla fattispecie normativa, ma viene comunque svolta un'analisi in tal senso in relazione ad un altro piano e cioè quello degli effetti della stessa sentenza. E difatti, dopo aver accertato l'inidoneità della sentenza, la Corte dichiara di voler «valutare *l'eventuale necessità* di una graduazione degli effetti temporali della propria decisione sui rapporti pendenti».

In tal modo, la Corte costituzionale si spoglia dei "panni curiali" di Giudice delle Leggi per indossare la veste di decisore degli effetti provenienti dalle proprie sentenze.

Si tratta certamente di un'anomalia in quanto il mutamento di prospettiva fuoriesce dalla retta applicazione della proporzionalità, quale strumento di controllo dell'operato del legislatore, per passare ad un mezzo di regolazione dei propri effetti. Il cambio d'abito di cui si è detto pare essere dipeso dal precipuo scopo (interno al funzionamento della Corte medesima) che la dichiarazione di illegittimità costituzionale di una disposizione di legge potesse dar luogo ad «effetti ancor più incompatibili con la Costituzione» rispetto al nocumento procurato dalla disciplina legislativa censurata.

È sulla valutazione di tale "necessità" che la Corte si auto-attribuisce il potere di modulare le proprie decisioni, anche sotto il profilo temporale, onde evitare che l'affermazione di un principio costituzionale determini il sacrificio di un altro.

Tuttavia, questo passaggio risulta una vera e propria anomalia nel ragionamento proporzionale, in quanto scambia l'oggetto del proprio controllo dalle disposizioni della legge (o dell'atto avente forza di legge) alla modulazione dei propri effetti. E difatti, il tema non avrebbe dovuto porsi nella prospettiva dell'ottimizzazione dei principi costituzionali, quanto piuttosto e semmai sotto il profilo della mera interpretazione dell'art. 136 Cost., secondo

cui a fronte della declaratoria di illegittimità costituzionale, «la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione».

Ma anche volendo assumere, per ipotesi, la correttezza del metodo seguito (ancorché risulti evidente come il mutamento di prospettiva disveli un vizio nel percorso logico-argomentativo improntato alla proporzionalità delle leggi), posto che il giudice adotta un parametro di proporzionalità sugli effetti della propria decisione, è comunque da domandarsi se sia possibile escludere alternative nella soluzione adottata dalla Corte costituzionale e, segnatamente, si dovrebbe ragionare circa la possibilità di dar luogo a forme di composizione meno sacrificanti per l'interesse del privato rispetto a quello generale relativo al rimborso delle imposte.

A questo riguardo, la modulazione degli effetti è una soluzione nient'affatto conforme al sotto-principio della necessità, perché modalità meno invasive di intervento ("pur avendo medesima efficacia") erano suscettibili di venire in considerazione.

E invero, la Corte avrebbe potuto riconoscere l'illegittimità della norma di legge da un dato momento storico in poi e, segnatamente, dal venir meno delle ragioni che giustificavano l'intervento perequativo (ossia l'oscillazione dei prezzi derivante dalla peculiare congiuntura economica). Trattavasi, tuttavia, di un accertamento fattuale difficile da compiere, anche tenuto conto che fra la remissione della questione di legittimità costituzionale e il deposito della sentenza erano trascorsi più di quattro anni (22).

In alternativa, la Corte costituzionale avrebbe forse potuto emettere una sentenza interpretativa di rigetto di principio, alla cui stregua si poteva enucleare uno strumentario idoneo a consentire un "controllo ragionevole" sui presupposti e sulle modalità applicative del tributo, onde risolvere l'aspetto più problematico della normativa in discorso e cioè le modalità di verifica dell'ottemperanza del divieto di traslazione del tributo sul consumatore finale.

A questo proposito, è stato autorevolmente affermato che i dubbi sulla normativa avrebbero potuto essere dipanati attraverso un criterio basato sulla

(22) In tal senso, R. BIN, *Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi*, in *Forum quad. cost.*, 2015.

distribuzione dell'onere della prova circa il mancato trasferimento dell'imposta: secondo questa tesi, «si sarebbe potuto cioè guidare l'applicazione della sentenza da parte del giudice *a quo* (e degli eventuali altri giudici investiti di cause consimili) limitandola ai soli casi in cui il ricorrente avesse dimostrato che la traslazione degli oneri fiscali sui prezzi non si era compiuta» (23).

A ben vedere, una siffatta soluzione interpretativa risulta altresì non perfettamente coerente con i principi generali del sistema dei rimborsi delle accise, là dove si richiede che «i diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti, circostanza che non può essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni» (art. 29, comma 4, l. n. 428/1990). La norma *de qua* pare rinvenire la propria *ratio* nell'esigenza di evitare una ingiusta locupletazione del *solvens* ove questi avesse già traslato il peso economico del tributo sul contribuente di fatto. Se questa può essere la valenza sistematica del principio ritraibile, la distribuzione dell'onere della prova si realizza nell'ordine secondo cui il contribuente è tenuto a dimostrare l'indebito (quale fatto costitutivo nell'azione di rimborso), mentre l'Amministrazione finanziaria deve provare l'avvenuta traslazione di imposta (quale fatto impeditivo del rimborso) (24).

Tuttavia, è pur vero che la norma *de qua* può essere considerata "di sistema" solo rispetto alle imposte aventi natura omogenea e segnatamente alle imposte indirette, là dove è maggiormente intuitiva l'individuazione del fenomeno della trasposizione dell'onere sul contribuente. Ma non può dirsi

(23) Così ancora, R. BIN, *Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi*, ult. op. cit.

(24) In tal senso vedasi Cass. civ. Sez. V, ord. 6 febbraio 2020, n. 2810. Il problema tuttavia si pone in relazione alle modalità entro cui sarebbe dato fornire la prova dell'arricchimento del contribuente (*recte*: l'avvenuta traslazione): sarebbe possibile il ricorso a presunzioni, purché dotate di gravità precisione e concordanza (Cass. n. 19619/2015), ma non anche a presunzione c.d. supersemplici (Cass. n. 21977/2013). A questo riguardo, si potrebbe ricorrere alla documentazione contabile del contribuente esaminata sulla base di una consulenza tecnica (Cass. n. 11224/2007; Cass. n. 2089/2004) oppure sulla base del bilancio del contribuente (Cass. n. 2810/2020).

altrettanto rispetto alla categorie delle imposte dirette nel cui novero era pacificamente riconducibile la *Robin Hood tax*, trattandosi di un'imposta sui redditi; ciò che rendeva maggiormente indefinibile, dal punto di vista economico, l'effettiva modalità di trasferimento del costo fiscale sul prezzo. Tant'è vero che l'art. 29 cit. si riferisce solo a determinate imposte (diritti doganali all'importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo, sovrapprezzo dello zucchero e diritti erariali) e non già alla generalità dei rimborsi.

Per queste ragioni anche la soluzione prospettata si rivela problematica. Resta comunque fermo che la Corte abbia posto in essere un'applicazione anomala del principio di proporzionalità.

2.4. Ancora sull'eccentrica interpretazione della proporzionalità *stricto sensu*: quando l'errore sul metodo si traduce nella negazione del contenuto essenziale del diritto fondamentale del contribuente in favore di un diritto statale sempre vincente.

Ferma l'(asserita) necessità di dar luogo ad una modulazione degli effetti della sentenza della Corte, l'*iter* argomentativo della sentenza volge l'attenzione all'ultimo passaggio astrattamente da seguire secondo il modello tradizionale improntato alla proporzionalità e cioè quello dell'adeguatezza, del bilanciamento e della c.d. proporzionalità *stricto sensu*.

Tuttavia e come già detto per il requisito della necessità, l'ultimo test viene rivolto non già ai beni giuridici interessati dalla misura recata dalla normativa oggetto del sindacato, ma fra i "beni" suscettibili di venire in rilievo sulla base della declaratoria di illegittimità (*recte*: sugli effetti).

Detto in altri termini, il test di adeguatezza impone di valutare se il sacrificio dell'interesse individuale sia compensato dal maggior beneficio per la collettività, essendovi quindi una giusta ponderazione dei beni giuridici che vengono in gioco.

Al riguardo, i valori considerati dalla Corte costituzionale sono il principio di equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.) e il diritto al rimborso dell'imposta (già dichiarata illegittima nella medesima sentenza) da parte di una schiera indeterminata di contribuenti.

La ponderazione degli effetti viene fatta poggiare su alcune assunzioni fondamentali che tuttavia vengono ritratte da precedenti giurisprudenziali che – come riportato dalla stessa Corte costituzionale – si riferiscono a «circostanze sia pure non del tutto sovrapponibili a quella in esame» (25).

Questo dato non è di poco momento in considerazione della lesione derivante a carico dell'individuo da parte dello Stato a cagione di una legislazione contraria ai principi costituzionali.

E difatti, i pronunciamenti richiamati nella sentenza si riferiscono a questioni relative a:

1) leggi che prevedendo una spesa non aveva incluso determinati soggetti e, quindi, erano "leggi di spesa" (26);
2) problemi organizzativi delle Pubbliche amministrazioni, onde assicurare la continuità di servizi pubblici essenziali (27);
3) temi riferibili all'organizzazione della Giustizia (28);

(25) Cfr. sentenze n. 423 e n. 13 del 2004, n. 370 del 2003, n. 416 del 1992, n. 124 del 1991, n. 50 del 1989, n. 501 e n. 266 del 1988

(26) In tal senso, Corte cost., 5 maggio 1988, n. 501, là dove si è accertata la violazione degli artt. 3 e 36 Cost. per non aver parificato il trattamento economico di alcune categorie di pensionati (magistrati ordinari, amministrativi, contabili, militari, nonché dei procuratori e avvocati dello Stato), collocati a riposo anteriormente al 1 luglio 1983, alla riliquidazione della pensione sulla base del trattamento economico derivante dall'applicazione degli artt. 3 e 4 della legge 6 agosto 1984, n. 425, con decorrenza dalla data del 1 gennaio 1988.V. anche Corte cost., 29 dicembre 2004, n. 423 avente ad oggetto la censura delle disposizioni concernenti il Fondo nazionale per le politiche sociali e l'incremento per il finanziamento delle politiche in favore delle famiglie, siccome in violazione dell'autonomia finanziaria regionale; Corte cost., 26 marzo 1991, n. 124 sulla illegittimità sopravvenuta delle modalità di calcolo dell'indennità di contingenza (per violazione dell'art. 36 Cost.).

(27) Cfr. Corte cost., 13 gennaio 2004, n. 13, là dove pur dichiarando l'illegittimità di una norma limitativa della distribuzione del personale docente tra le istituzioni scolastiche autonome da parte delle Regioni. In tale fattispecie, in considerazione esigenza di continuità di funzionamento del servizio di istruzione (quale servizio pubblico essenziale) si riconosceva l'operatività della norma fino all'adeguamento da parte delle Regioni della disciplina e dell'apparato istituzionale idoneo allo svolgimento della funzione di distribuire gli insegnanti tra le istituzioni scolastiche nel proprio ambito territoriale secondo i tempi ed i modi necessari ad evitare soluzioni di continuità del servizio stesso. Corte cost., 23 dicembre 2003, n. 370 relativa all'illegittimità del finanziamento regionale del servizio pubblico degli asili nido, con la conseguenza che «la particolare rilevanza sociale del servizio degli asili-nido, relativo a prestazioni che richiedono continuità di erogazione in relazione ai diritti costituzionali implicati, comporta peraltro che restino salvi gli eventuali procedimenti di spesa in corso, anche se non esauriti».

(28) Vedi, al riguardo, Corte cost., 16 febbraio 1989, n. 50 sul tema di costituzionalità della pubblicità delle udienze delle Commissioni tributarie: sul punto il Giudice delle Leggi ritenne che fosse ormai compiuta l'evoluzione legislativa, dottrinaria e giurisprudenziale nel

4) casi in cui l'entrata in vigore di una nuova disciplina aveva provocato la sopravvenuta incompatibilità (29).

Detto in altri termini, nessuno dei precedenti evocati dalla Corte costituzionale riguardava la lesione della sfera giuridica patrimoniale del contribuente sulla base di una norma tributaria illegittima, trattandosi piuttosto di questioni in cui il ricorrente risultava portatore di una pretesa nei confronti del soggetto pubblico (si pensi agli aumenti delle pensioni oppure nel caso delle Regioni sull'autonomia finanziaria per ciò che concerne le integrazioni di fondi istituzionali per l'implementazione di servizi pubblici) oppure sul funzionamento istituzionale degli organi giurisdizionali e, quindi, sul valore della certezza degli atti giudiziari.

Nonostante tale differenza fondamentale fra l'illegittimità delle leggi "di spesa" e di quelle di organizzazione, da un lato, e l'illegittimità delle leggi "di entrata", nel qual caso v'è un soggetto che ha già subito un danno (il versamento del tributo) sulla base di un intervento statale illegittimo, si è ritenuto comunque possibile equiparare situazioni così diverse e, come tali, immeritevoli di un pari trattamento. Sicché, a detta della Corte costituzionale nella sentenza in esame, il principio di proporzionalità in senso stretto (*recte*: il bilanciamento) sarebbe suscettibile di introdurre un giudizio sulla ponderazione degli effetti alla luce del principio di equilibrio di bilancio e in base alle

senso del carattere giurisdizionale dei processi tributari, con la conseguenza che la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'esclusione della pubblicità delle udienze risultava indifferibile. Ma proprio perché tale illegittimità costituzionale risultava alla luce dell'evoluzione del quadro complessivo in cui si collocava la disciplina delle Commissioni Tributarie, la Corte costituzionale ha affermato che tale declaratoria (siccome riferita ad un'illegittimità riscontrabile soltanto al momento della relativa decisione) non operava relativamente ad atti e provvedimenti emessi anteriormente alla data di pubblicazione della sentenza della Corte Costituzionale. V. anche Corte cost., 9 novembre 1992, n. 416 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, sopravvenuta dalla data del 12 marzo 1987, dell'art. 710 c.p.c. nella parte in cui, per i provvedimenti relativi ai figli minori, non prevede l'intervento del pubblico ministero e ciò in ragione dell'entrata in vigore in quella data della nuova disciplina della separazione personale dei coniugi (l. 6 marzo 1987, n. 74). Cfr. Corte cost., 9 marzo 1988, n. 266 concerneva la costituzione dell'organo di "autogoverno della magistratura militare" e l'indipendenza dei giudici militari, fermo restando che «non incide, ripetesi, in alcun modo su quanto finora avvenuto, sia in via amministrativa sia in via giurisdizionale, sotto il vigore della citata norma ordinaria».

(29) In questo novero rientrano le già citate Corte cost., 9 novembre 1992, n. 416; Corte cost., 26 marzo 1991, n. 124; Corte cost., 5 maggio 1988, n. 501.

restituzioni cui lo Stato avrebbe dovuto far fronte in ragione della declaratoria di illegittimità.

Al riguardo, la Corte ha compiuto un accertamento fattuale senza tuttavia indicare le fonti del proprio convincimento: e difatti, nella sentenza si afferma che «l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale […] determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime».

A tale dato di fatto viene aggiunta la considerazione secondo cui il rimborso dei versamenti agli aventi diritto – oltre a mettere a repentaglio l'equilibrio di bilancio – darebbe luogo ad un'irragionevole redistribuzione della ricchezza a favore di operatori economici che invece avevano ottenuto dei vantaggi dalla congiuntura economica rispetto alla quale la misura tributaria intendeva dare luogo ad una attività perequativa. Il che darebbe luogo ad una violazione dei principi di eguaglianza e solidarietà nelle imposte.

Per tali ragioni si è ritenuto di dichiarare l'illegittimità della norma (art. 81 commi 16, 17 e 18 del d.l. n. 112/2008) solo dal giorno della pubblicazione della sentenza stessa dal giorno di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, onde consentire al legislatore di rimediare al vizio risultante dalla normativa censurata.

Un *iter* logico di questo tipo sembra tradire il contenuto del principio di proporzionalità e la fondamentale funzione ad esso riconoscibile anche nel nostro ordinamento e secondo la tradizione della civiltà giuridica occidentale. E difatti, se il punto di equilibrio fra le diverse istanze non può essere assoluto, ma risulta caratterizzato da una dinamicità suscettibile di essere identificata a seconda dei casi in base ai criteri di ragionevolezza e proporzionalità, per

modo che si eviti il sacrificio del contenuto essenziale del diritto (30), nel caso del diritto tributario, occorre che il ragionamento sia improntato alle caratteristiche proprie di tale disciplina. E difatti, il termine di controllo deve essere la legge sostanziale che attiene al rapporto giuridico sottostante nel quale è stato leso il diritto del contribuente al lavoro e all'impresa.

Nella sentenza, invece, si evoca un bilanciamento sulla legge processuale relativa agli effetti derivanti dalla declaratoria di illegittimità (31). Ciò

(30) Su tale premessa fondamentale, la sentenza sulla *Robin Hood tax* richiama espressamente il testo della sentenza sul caso Ilva (Corte cost., sent. 9 maggio 2013, n. 85), là dove la Corte ribadì che «tutti i diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione si trovano in rapporto di integrazione reciproca e non è possibile pertanto individuare uno di essi che abbia la prevalenza assoluta sugli altri. La tutela deve essere sempre «sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto tra loro» (sentenza n. 264 del 2012). Se così non fosse, si verificherebbe l'illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe "tiranno" nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette, che costituiscono, nel loro insieme, espressione della dignità della persona». Oltre a tale fondamentale concetto, in quella stessa sentenza, la Corte aveva anche negato l'esistenza di una scala di valori assoluta, per ciò che «la Costituzione italiana […] richiede un continuo e vicendevole bilanciamento tra princìpi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi. […] Il punto di equilibrio, proprio perché dinamico e non prefissato in anticipo, deve essere valutato - dal legislatore nella statuizione delle norme e dal giudice delle leggi in sede di controllo - secondo criteri di proporzionalità e di ragionevolezza, tali da non consentire un sacrificio del loro nucleo essenziale».

(31) Sul punto, v'è da segnalare che una parte della dottrina ha negato la correttezza di questo *modus operandi* da parte della Corte costituzionale. In tal senso, R. ROMBOLI, *L'"obbligo" per il giudice di applicare nel processo a quo la norma dichiarata incostituzionale ab origine: natura incidentale del giudizio costituzionale e tutela dei diritti*, in www.forumcostituzionale.it.; M. BIGNAMI, *Cenni sugli effetti temporali della dichiarazione di incostituzionalità in un'innovativa pronuncia della Corte costituzionale*, in www.questionegiustizia.it., i quali rimarcano come il bilanciamento non attenga al funzionamento delle regole proprie del diritto processuale costituzionale. Per una posizione favorevole alla modulazione degli effetti, v. A. BARBERA, *La sentenza relativa al blocco pensionistico: una brutta pagina per la corte*, in www.rivistaaic.it, 2, 2015; A. ANZON DEMMIG, *Elogio della sentenza n.10 del 2015*, in www.forumcostituzionale.it. Su tale tema vedasi anche L. ANTONINI, *Il principio di stretta proporzionalità nel sindacato costituzionale delle leggi tributarie: potenzialità e limiti*, in *Rass. Trib.*, 2015, 5, pp. 1064 ss.; IDEM, *Forzatura dei principi* versus *modulazione temporale deli effetti della sentenza,* in www.forumcostituzionale.it; M. RUOTOLO – M. CAREDDA, *Virtualità e limiti del potere di regolazione degli effetti temporali delle decisioni d'incostituzionalità. a proposito della pronuncia sulla c.d. Robin tax*, in www.rivistaaic.it, 2015, 2; P. VERONESI, *La Corte "sceglie i tempi*": *sulla modulazione delle pronunce di accoglimento dopo la sentenza n. 10/2015*, in www.forumcostituzionale.it.; F. CAMPODONICO, *«Robin Hood tax»: la corte costituzionale fa chiarezza sui criteri di determinazione della ragionevolezza del tributo*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, 3, pp. 20436 ss.; C. BERGONZINI, *Note a margine di Corte cost. n. 10 del 2015: uno sguardo al merito e alle fonti*, in www.forumcostituzionale.it; F. COCOZZA, *Un salomonico equilibrio tra "giusta misura" e decisione nella sentenza n. 10/2015,* in www.forumcostituzionale.it*;* M. D'AMICO, *La Corte e l'applicazione (nel giudizio* a *quo) della legge dichiarata incostituzionale*, in www.forumcostituzionale.it; A. LANZAFAME, *La limitazione degli effetti retroattivi delle sentenza di illegittimità costituzionale tra tutela sistematica dei principi costituzionali e bilanciamenti impossibili. A margine di corte costituzionale n. 10/2015*; in www.rivistaaic.it, 2, 2015; C. MAI-

che rende evidente l'anomalia in ordine alla retta applicazione della proporzionalità, per ciò che la Corte si fa legislatore degli effetti del proprio pronunciamento oltre il limite naturale derivante dal contenuto stesso della sentenza (cioè a seconda che si tratti di una sentenza interpretativa di accoglimento o di rigetto, sentenze additive, sentenze monito ecc.). Su questo aspetto il diritto che nasce dalla sentenza n. 10/2015 appare un diritto "arbitrario", siccome posto dall'Istituzione e, come tale, espressione di una cultura dell'autorità che – a differenza di quanto previsto nell'ordinamento statunitense – riguarda la "propria" autorità e non già quella del legislatore. E difatti, si usa uno strumento tipico della cultura della giustificazione con articolazione di un metodo analitico, riconoscibile e ripetibile (qual è giustappunto quello della proporzionalità) creando una distorsione rispetto ai fini per i quali esso è realmente predisposto. In tal modo si passa dall'interpretazione del potere (ossia un'attività naturale del giudice costituzionale in relazione all'esercizio delle prerogative del legislatore) all'esasperazione del potere dell'interpretazione che, pur derivando da un elemento coessenziale alla funzione giurisdizionale (giu-

NARDI, *Limiti agli effetti retroattivi delle sentenze costituzionali e principio di proporzionalità*, in www.forumcostituzionale.it; D. MESSINEO, *"Accadde domani": l'illegittimità costituzionale ipotetica di un seguito legislativo mancato nella sentenza della Corte costituzionale sulla* Robin Tax, in www.forumcostituzionale.it; A. Morelli, *Tutela nel sistema o tutela del sistema? Il "caso" come occasione della tutela sistemica della legalità costituzionale e la "forza politica" del giudice delle leggi,* in www.forumcostituzionale.it; S. PANIZZA, *L'argomentazione della Corte costituzionale in ordine al fondamento e alla disciplina del potere di modulare il profilo temporale delle proprie decisioni*, in www.forumcostituzionale.it; A. Pin – E. Longo, *La sentenza n. 10 del 2015: un giudizio di proporzionalità in concreto o realistico*, in www.forumcostituzionale.it; R. PINARDI, *La Corte e la crisi tra bilanciamenti di interessi ed "impatto macroeconomico" delle pronunce di incostituzionalità*; A. PUGGIOTTO, *Un inedito epitaffio per la pregiudizialità costituzionale*, in www.forumcostituzionale.it*;* Romboli R., *L'obbligo per il giudice di applicare nel processo* a quo *la norma dichiarata incostituzionale* ab origine: *natura incidentale del giudizio costituzionale e tutela dei diritti,* in www.forumcostituzionale.it; A. RUGGERI, Sliding doors *per la incidentalità nel processo costituzionale (a margine di Corte cost. n. 10 del 2015)*, in www.forumcostituzionale.it; S. SCAGLIARINI, *L'incostituzionalità sopravvenuta sfuggita alla Corte*, in www.forumcostituzionale.it; G. FRANSONI, *Il "dialogo fra le corti" e la graduazione degli effetti delle sentenze sulla costituzionalità dei tributi: problemi e tecniche*, in *Rass. trib.*, 2015, 5, pp. 1143; IDEM, *L'efficacia nel tempo della declaratoria di incostituzionalità della "Robin Hood tax"*, in *Corr. Trib.*, 13, 2015, pag. 967 ss.; P. BORIA, *L'illegittimità costituzionale della "Robin Hood Tax". E l'enunciazione di alcuni principi informatori del sistema di finanza pubblica*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 5, 2015, pp. 384 ss.; F. AMATUCCI, *La complessa verifica di legittimità costituzionale della Robin Hood Tax*, in *Riv. dir. trim. dir. trib.*, 4, 2015, pp. 995 ss.

stappunto l'esegesi delle norme), si risolve nella sostituzione del soggetto politicamente legittimato (Parlamento), ingerendosi nel margine di discrezionalità riservato a quest'ultimo.

E difatti, anziché creare una mediazione, la "stretta proporzionalità" sugli effetti sancisce un diritto tiranno, perché contrario proprio alla razionalità pratica cui la Corte pretenderebbe di far riferimento.

Anzitutto, la Corte ha completamente dimenticato che la concreta erogazione dei rimborsi è subordinata al soddisfacimento di determinate condizioni procedimentali poste proprio nella prospettiva di assicurare la certezza del diritto nei rapporti fra il contribuente ed l'Erario. Il che significa che, alla luce del termine di quarantotto mesi dal versamento del tributo per la presentazione dell'istanza di rimborso, era ben possibile che non tutti i contribuenti avessero concretamente ricevuto la restituzione dell'imposta, ove il proprio rapporto dovesse essere considerato come "esaurito" e cioè cristallizzatosi per effetto di una norma sulle decadenza (art. 38, d.P.R. n. 602/1973).

Inoltre, il "bilanciamento diretto" cui la Corte ha dato luogo in ragione al presunto rischio di una lesione del principio di equilibrio di bilancio (32), oltre a non aver avuto ragione di essere in considerazione della cristallizzazione dei rapporti, viene maggiormente ad essere problematico sulla base dell'immaginata violazione dell'eguaglianza e solidarietà, per ciò che potrebbero "avvantaggiarsi" del rimborso soggetti che hanno beneficiato della congiuntura favorevole nel periodo di aumento dei prezzi dei prodotti energetici.

Una argomentazione siffatta conduce ad una duplice critica.

La prima risiede nella totale svalutazione della rilevanza della questione di legittimità nel giudizio *a quo* (art. 23, l. n. 87/1953). Dietro l'ordinanza di remissione in Corte costituzionale v'è sempre un soggetto che ha avuto un

(32) Sul punto, G. PINO, *Diritti e interpretazione*, Bologna, 2010, là dove si distingue fra *bilanciamento indiretto* concernente scelte già riversate nella legge ed avente ad oggetto una data disposizione onde risolvere al conflitto con effetti *erga omnes*, da un lato, e *bilanciamento diretto* riferibile ad un'attività di iniziativa dello stesso giudice e concernente un conflitto tra diritti individuali nell'ambito di una singola controversia. V. anche sul punto M. CARTABIA, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Conferenza trilaterale delle Corte costituzionali italiana, portoghese e spagnola; L. SALVINI, *Traslazione e rimborso delle imposte sul reddito in Corte cost. n. 10/2015*, ult. op. cit.

interesse ad agire per denunciare l'illegittimità di una norma tributaria sulla cui base questi è rimasto inciso in ragione dell'avvenuto versamento dell'imposta indebita. Accogliere la questione di legittimità costituzionale e disconoscere la limitazione degli effetti della pronuncia, significa negare il diritto del singolo rendendo totalmente imprevedibile il risultato effettuale della sentenza.

Ma a ben vedere, il *decisum* del giudice potrebbe invece essere sempre certo in relazione alle questioni di costituzionalità delle leggi tributarie che potrebbero implicare il rimborso. E difatti, in questa materia, non è dato vedere come vi possa essere il riconoscimento del diritto al rimborso dei contribuenti, atteso che ciò implica sempre un ripensamento del bilancio pubblico a cagione delle restituzioni da parte dell'Erario. Detto in altri termini, l'equilibrio di bilancio sarebbe sempre "tiranno", in quanto – sia pur in presenza di una lesione di un diritto del contribuente a fronte dell'esercizio illegittimo del potere legislativo – si riconoscerebbe comunque l'assoluta prevalenza dell'interesse statale. Detto in altri termini, si negherebbe così la premessa fondamentale della tutela dei diritti degli individui attraverso il principio di proporzionalità che viene sostanzialmente fatto oggetto di un uso improprio per giustificare la totale preminenza dello Stato.

Una corretta applicazione del sotto-principio di proporzionalità in senso stretto non si sostanzia in una valutazione "epidermica", analogamente a ciò che potrebbe apparire alla luce del principio di ragionevolezza *tout court*. Piuttosto l'esame richiederebbe di valutare in una sorta di analisi costi-benefici se dal minor sacrificio dell'individuo è dato ritrarre il maggior vantaggio per la collettività alla luce dei valori in gioco.

È chiaro come, secondo questa prospettiva, sia intollerabile la negazione del diritto al rimborso anche al contribuente del giudizio *a quo* e probabilmente anche nei confronti di coloro i quali si sono attivati con iniziative in sede amministrativa (attraverso la presentazione di istanze di rimborso) e in sede giudiziaria (attraverso la proposizione del ricorso dinnanzi alle Commissioni tributarie), sostenendo i relativi costi (quali ad es. quelli per la difesa tecnica) onde ottenere giustizia rispetto alla lesione dei propri diritti. Val

quanto dire che – quand'anche fosse possibile intendere la "proporzionalità in senso stretto" non sulla norma oggetto di sindacato, ma sull'effetto proprio della sentenza – non si potrebbe fare a meno di considerare in tale bilanciamento un ulteriore interesse costituzionalmente tutelato e, segnatamente, il diritto di difesa (art. 24 Cost.), proprio perché i contribuenti che hanno promosso iniziative a difesa dei propri diritti violati da una norma incostituzionale non ricevono una tutela effettiva ed adeguata dai rimedi giurisdizionali.

Alla surricordata disarticolazione applicativa dei principi e delle norme in tema di interpretazione si è contrapposto proprio il collegio remittente nel giudizio dal quale era scaturita la questione di legittimità costituzionale (33): e invero, in quella sede, la Commissione tributaria provinciale riconobbe il diritto al rimborso del contribuente per ciò che il dispositivo della sentenza n. 10/2015 non esplicitava affatto il termine dal quale doveva operare l'illegittimità costituzionale accertata dalla Corte costituzionale; sicché, avendo fatto riferimento alla norma costituzionale generalmente applicabile (ossia all'art. 136 Cost., secondo cui «quando la Corte dichiara l' illegittimità costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione»), tale indicazione si prestava all'interpretazione della sentenza nel senso che i rapporti pendenti alla data di pubblicazione della declaratoria di illegittimità (11 febbraio 2015) non erano interessati dall'irretroattività affermata in motivazione.

(33) Cfr. C.T.P. di Reggio Emilia, 14 maggio 2015, n. 217. Cfr. A. MORELLI, *Principio di totalità e «illegittimità della motivazione»: il seguito giurisprudenziale della sentenza della Corte costituzionale sulla Robin Tax (a proposito di Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 12 maggio 2015, n. 217/3/15)*, in *Consulta online* del 23 maggio 2015, II, 2015. Per il riconoscimento del diritto al rimborso della *Robin Hood tax* , v. anche C.T.R. della Lombardia Milano Sez. XI, sent. 16 aprile 2018, n. 1706, là dove si è valorizzato nel "bilanciamento" anche il diritto di difesa tutelato dall'art. 24 Cost; in dottrina, v. A. VOZZA – S. BIELLI, *Rimborso della Robin Tax: la norma incostituzionale non si applica ai rapporti "non esauriti"*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 6, 2018, pp. 525 ss. In senso contrario, v. C.T.P. di Treviso Sez. II, 22 maggio 2017, n. 259 ha negato di poter ravvisare un vizio di motivazione nella sentenza n. 10/2015 per ciò che la Corte costituzionale avrebbe «esaustivamente illustrato i riflessi economici negativi non solo sul vincolo costituzionale di bilancio, ma anche sugli obblighi comunitari ed internazionali connessi. Ha rilevato altresì la preminente esigenza di solidarietà sociale e la necessità di evitare una irragionevole ridistribuzione della ricchezza a danno delle fasce più deboli a favore di alcuni operatori economici, ponendo l'attenzione sull'impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri a carico dei consumatori e dunque della fascia contrattuale ed economica più debole, aspetto che rileva sotto il profilo della tutela della solidarietà sociale».

E infatti, il dispositivo e la parte motiva della sentenza non risultavano perfettamente allineati in ordine al momento in cui la declaratoria poteva esplicare gli effetti, risultando in essa il contenuto dell'art. 136 Cost. valevole per tutte le sentenze.

Tuttavia, una interpretazione siffatta non ha avuto alcun seguito nella successiva giurisprudenza costituzionale e di legittimità, là dove si è tornato a richiamare il «principio di stretta proporzionalità» (vale a dire il momento ultimo del ragionamento improntato al metodo proporzionale) onde affermare la correttezza della modulazione degli effetti in base al c.d. "bilanciamento diretto".

E difatti, nuovamente sollecitata dai giudici di merito per motivi di illegittimità aggiuntivi a quelli già rilevati con la sentenza n. 10/2015, la Corte costituzionale ha ritenuto di non dover tornare sull'argomento, dichiarando le questioni sollevate come manifestamente inammissibili. Al riguardo, si è osservato che le ragioni ostative al riesame della vicenda derivavano non già dalla «carenza dell'oggetto» (atteso che «la norma è stata espunta dall'ordinamento solo *pro futuro*»), ma proprio perché trattasi di questioni «ormai definitivamente decise nei termini temporali» recati dalla sentenza n. 10/2015 e «necessitati dall'esigenza di garantire la Costituzione "come un tutto unitario" e "contemperare tutti i principi e i diritti in gioco"». Detto in altri termini, la Corte ha confermato, rispetto a tale specifica vicenda della *Robin Hood tax*, la correttezza della modulazione degli effetti sulla base di quell'eccentrico impiego del bilanciamento diretto (34).

Allo stesso modo, anche la Corte di Cassazione ha riconosciuto la correttezza dell'auto-attribuzione del potere di modulazione degli effetti, rinvenendone il presupposto proprio nel «principio di stretta proporzionalità». A questo proposito, secondo la Suprema Corte (35), siccome gli effetti della

(34) V. Corte cost., ord., 6 giugno 2019, n. 140.

(35) Cass. civ. Sez. VI - 5, ord. 18 dicembre 2018, n. 32716, secondo cui «gli interventi sull'efficacia temporale delle sentenze devono essere vagliati "alla luce del principio di stretta proporzionalità". Questo potere che la Corte si e dato è stato oggetto di vivace dibattito, ed anche all'interno dell'orientamento, ormai assolutamente prevalente, favorevole alla possibilità di autolimitare gli effetti temporali di una pronuncia, si potevano (e forse tuttora si possono) riscontrare posizioni diverse, tra coloro che ravvisavano il fondamento del potere

declaratoria decorrono dal 12 febbraio 2015 (data di pubblicazione della sentenza in G.U.), la clausola di limitazione temporale esclude la possibilità di ritenere che le fattispecie *sub iudice* possano ritenersi ancora "aperta" per ciò che «conta la circostanza che, in questo caso, l'addizionale è stata corrisposta quando era dovuta, perché una legge lo imponeva, il pagamento».

A parte le questioni sintattiche di formulazione del testo, la sentenza della Cassazione sul punto risulta apertamente contraria al concetto stesso di "rapporto esaurito": in essi è dato ricomprendere i rapporti ancora in essere in ragione del mancato compimento di un termine di decadenza (art. 38, d.P.R. n. 602/1973) o sulla base di una sentenza passata in giudicato (art. 2909 c.c.). Tali rapporti non rimangono incisi (nel senso che vengono chiusi) dalla limitazione degli effetti della dichiarazione di incostituzionalità, per ciò che essa deve essere eguale per tutti i giudici che sono chiamati ad applicare la legge dichiarata incostituzionale, altrimenti vi sarebbe violazione del principio fondamentalissimo secondo cui «tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono uguali davanti alla legge» (art. 3 Cost.). A differenza di altri casi in cui v'era stata una dichiarazione di illegittimità sopravvenuta, l'individuazione di un *dies a quo* non era arbitrario, ma trovava fondamento nell'entrata in vigore di una nuova legge che aveva fatto venir meno la conformità della normativa censurata rispetto ai parametri costituzionali oppure in ragione dell'evoluzione del sistema. Nel caso della sentenza sulla *Robin Hood tax*, invece, il termine iniziale di decorrenza viene arbitrariamente stabilito: e difatti, il criterio viene semplicemente individuato nella pubblicazione della

di disposizione (dei profili temporali) delle decisioni della Corte nella necessità di un bilanciamento di tali effetti con le esigenze di buon andamento dell'Amministrazione o con valori fondamentali, individuando il correlativo limite nella necessaria sussistenza di una congrua motivazione; dall'altro lato coloro che, contestando l'ammissibilità di un tale "potere di disposizione" hanno giustificato il limite all'effetto retroattivo solo in correlazione all'eventuale incostituzionalità (non originaria, ma) sopravvenuta della norma in questione». Posto ciò, il dispositivo della sent. n. 10/2015 deve essere inteso nel senso che «la Corte Cost. (sent. 10 del 2015) abbia voluto escludere gli effetti retroattivi tipicamente connessi, altrimenti, ad una pronuncia di incostituzionalità» e, come tale, «proprio perché la stessa Corte ha dichiarato la norma illegittima, ma escludendo da tale illegittimità il passato, ossia le addizionali già corrisposte, non v'è ragione di opporre che la fattispecie essendo *sub iudice* è ancora aperta». L'unico aspetto rilevante riguarda la circostanza che «l'addizionale è stata corrisposta quando era dovuta, perché una legge lo imponeva, il pagamento.

sentenza, elemento che in sé non vuol dire nulla rispetto al diritto sostanziale relativo alla normativa illegittima. Quindi, la chiusura della fattispecie *sub iudice* non può essere determinata dal dispositivo sul termine, in quanto la declaratoria di illegittimità è stata pronunciata e non vi può essere un fondato motivo per disconoscere un diseguale trattamento rispetto a fattispecie che hanno ad oggetto le medesime norme tributarie e sulla cui base i contribuenti hanno assolto imposte non dovute secondo i principi fondamentali dell'ordinamento tributario. Ove si obiettasse che l'efficacia *erga omnes* di tale dichiarazione di illegittimità, significherebbe negare che il sindacato costituzionale abbia una sua concretezza, ma ciò non risulta sostenibile alla luce della necessità che il dubbio di costituzionalità abbia fondamento in un giudizio che non può essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale (art. 23 l. n. 87/1953). La norma *de qua* non è solo diretta ad introdurre un mero filtro processuale (come erroneamente affermato dalla giurisprudenza di legittimità citata), ma consiste nel fulcro del giudizio incidentale (connotante il nostro sistema di controllo costituzionale), proprio perché la trattazione della questione da parte del Giudice delle Leggi deve scaturire da un caso concreto (ossia dalla lesione di un diritto o di un interesse legittimo a fronte del quale il singolo ha agito in giudizio) e non già per un mero esercizio mentale accademico. Opinare diversamente (come la Corte di Cassazione mostra di voler fare) significa negare l'effettività del procedimento processuale e del sistema di controllo costituzionale, introducendo la possibilità di stabilire termini privi di senso sulla base del diritto sostanziale e basato esclusivamente sulla volizione istantanea di un giudice, rendendo l'argomentazione giuridica riversata in sentenza frutto di una elucubrazione fine a sé stessa. Ciò che trasforma la questione di legittimità costituzionale ad una mera "questione bizantina" in cui vi sono un gruppo di sapienti che si riuniscono per discutere di temi della massima astrattezza (come se Gesù fosse seduto o in piedi alla destra del Padre) e, come tali, del tutto futili rispetto alla contingenza del presente (l'assedio di Costantinopoli). Analogamente, il tema della lesione di un diritto soggettivo proprio sulla base di un'imposta indebita (cioè non dovuta perché assolta sulla base

di una norma illegittima) è la vera questione posta al fondo del giudizio instaurato dal contribuente dinnanzi alle Commissioni tributarie e, come tale, è meritevole di essere considerato dal giudice che si deve occupare della medesima questione giuridica, a meno di non voler incorrere nella violazione dell'applicazione eguale della legge rispetto a circostanze eguali.

La circostanza che fra le fattispecie anteriori e quelle posteriori al 12 febbraio 2015 possa trovare un'*adeguata giustificazione* della disparità di trattamento nella necessità di assicurare il principio di equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost. non è affatto soddisfacente proprio alla luce del principio di proporzionalità. Tale principio posto nell'interesse della tutela del contenuto essenziale dei diritti del contribuente viene impiegato per sancire la preminenza assoluta del diritto dello Stato alla riscossione delle imposte, ancorché i versamenti siano indebiti in ragione dell'illegittimità inficiante la norma tributaria.

Volendo tornare alla sentenza della Cassazione quivi oggetto di critica, se è vero che il pagamento dell'addizionale nel periodo anteriore al 12 febbraio 2015 sarebbe "ciò che conta", bisogna anche vedere che quel termine non trova alcuna rispondenza in una valida ragione.

Ciò che rende l'applicazione della proporzionalità resa dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità del tutto sproporzionata e irragionevole.

Tale stato di cose pone il dubbio se l'illogicità della risoluzione della questione possa giustificare la sollevazione della questione dinnanzi alla Corte Edu per violazione della Convezione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e, segnatamente, per violazione:

a) dell'art. 13 recante il riconoscimento del "diritto a un ricorso effettivo" e a mente del quale «ogni persona i cui diritti e le cui libertà riconosciuti nella presente Convenzione siano stati violati, ha diritto a un ricorso effettivo davanti a un'istanza nazionale, anche quando la violazione sia stata commessa da persone che agiscono nell'esercizio delle loro funzioni ufficiali»;
b) dell'art. 14 sul divieto di discriminazione, secondo cui «il godimento dei diritti e delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione deve essere

assicurato senza nessuna discriminazione, in particolare quelle fondate sul sesso, la razza, il colore, la lingua, la religione, le opinioni politiche o quelle di altro genere, l'origine nazionale o sociale, l'appartenenza a una minoranza nazionale, la ricchezza, la nascita od ogni altra condizione;

c) dell'art. 1 del Protocollo addizionale secondo cui il diritto della proprietà è tutelato, senza «pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende».

Sulla base dei principi ritraibili dalle tre norme convenzionali sopra rammentate è lecito chiedersi se possa dirsi conforme al principio di proporzionalità recato dalla Convenzione una fattispecie impositiva (quindi, limitativa del diritto di proprietà) ritenuta illegittima secondo una sentenza del Giudice costituzionale interno, ma inapplicabile a cagione della (presunta) superiorità dello Stato (attraverso l'artificio dell'equilibrio di bilancio) rispetto all'individuo che ha promosso l'iniziativa giudiziaria onde ottenere la restituzione dell'imposta illegittimamente versata.

In questa prospettiva, come rammentato nel capitolo secondo, lo Stato Parte deve sottostare alla regola della proporzionalità, quale parametro per comprendere i limiti entro cui può subire una limitazione il diritto di proprietà dell'individuo, quand'anche ciò avvenga in ragione di una legge tributaria.

Nel caso della *Robin Hood tax*, v'è stato l'accertamento dell'illegittimità della norma con arbitraria posposizione degli effetti che non tiene conto dei rapporti aperti alla luce dei procedimenti giudiziari già instaurati al momento della pubblicazione della sentenza della Corte costituzionale. Il che significa che per tali tipi di rapporti v'è una limitazione discriminatoria irragionevole e sproporzionata, essendo la tesi della giurisprudenza italiana improntata al disconoscimento dell'effettività della tutela in giudizio e della disparità di trattamento fra situazioni sostanzialmente eguali. Più nel dettaglio, riconoscere nel fine di assicurare l'equilibrio di bilancio non può comportare l'idoneità della scelta dei rapporti *sub iudice*, non essendovi la certezza di quanti siano effettivamente i giudizi pendenti *in sede materiae* e, in ogni caso,

di quanti siano quelli suscettibili di accoglimento sulla base delle varie e indefettibili condizioni richieste per il proficuo ottenimento del rimborso (ad es. rispetto dei termini di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso, prova dei versamenti, prova della traslazione di imposta ecc.). Detto in altri termini, la Corte non dispone delle rilevazioni concrete circa i dati relativi all'esatto ammontare dei rimborsi certi da erogare, atteso che i giudizi possono subire molteplici variabili che rendono pur sempre dubbio l'esito della restituzione del versamento in concreto. Inoltre, la scelta della giurisprudenza costituzionale e di legittimità risulta non necessaria e inadeguata, in quanto il sacrificio del contribuente che ha assolto l'onere di coltivazione del contenzioso risulta del tutto frustrato nell'aspirazione di giustizia a cagione di una circostanza imponderabile e non rinvenibile nel diritto sostanziale, cioè alla luce della volizione arbitraria degli effetti della sentenza.

Ciò significa aver dato luogo ad una sostanziale negazione del diritto del contribuente attraverso il principio di proporzionalità proprio in ragione del mal governo fattone dalla giurisprudenza italiana. Tale sproporzione è suscettibile di trovare un riequilibrio (se non attraverso un *overruling* da parte della successiva giurisprudenza di legittimità) mediante l'intervento della Corte EDU secondo la retta applicazione del principio di proporzionalità.

Riconoscere l'illegittimità di una norma tributaria e negarne il rimborso significa ammettere forme di denegata giustizia. A questo riguardo, è dato richiamare il senso della proporzionalità quale strumento di controllo del potere pubblico proprio attraverso l'osservazione resa dal *Bundesverfassungsgericht* in occasione della sentenza *Apotheke*, là dove veniva contestato l'uso della proporzionalità come una forma di sovrapposizione del sindacato giudiziario a quello politico. Sul punto la Corte Federale replicò che «la protezione dei diritti fondamentali nei confronti del legislatore è affidata al giudice. Se ci sono limiti per il legislatore dall'interpretazione di un diritto fondamentale, il giudice deve essere in grado di monitorare la loro conformità;

non deve sottrarsi a questo compito, altrimenti si verrebbe in pratica a svalutare buona parte dei diritti fondamentali e a privare il significato effettivo della funzione assegnatagli dalla Costituzione» (36).

Allo stesso modo, se una fattispecie impositiva "non funziona", perché si rileva un'incoerenza sostanziale sulla base di un criterio analitico (qual è quello di proporzionalità), va da sé che il sistema non è suscettibile di dare luogo ad un ordinata regolazione di ciò che spetta allo Stato e ciò che spetta all'individuo, con conseguente *vulnus* a quel modello improntato all'equa ed armonica distribuzione degli oneri. Sicché, a fronte dell'accertamento di una violazione di tal fatta, la Corte costituzionale deve riconoscere il ripristino dello *status quo ante* in capo al contribuente, altrimenti essendovi una negazione di quegli stessi limiti che la Costituzione vuole affermare come invalicabili (art. 3 e 53 Cost.).

Occorre, però, aggiungere che se è vero che la sentenza n. 10/2015 finisce per riconoscere paradossalmente l'assoluta vittoria di un diritto tiranno (quello del Fisco al reperimento, anche illegittimo, delle risorse a fronte dell'equilibrio di bilancio) su un diritto destinato alla perenne soccombenza (quello del contribuente al rimborso indebitamente assolte), è anche vero che non esistono altre sentenze della Corte costituzionale che abbiano dato seguito alla medesima aspirazione regolatrice degli effetti sui rimborsi spettanti, ancorché i medesimi problemi di bilancio si ponevano in egual misura (se non addirittura in misura maggiore) rispetto alle domande presentate in relazione alla *Robin Hood tax*.

Si pensi ad esempio alla declaratoria di illegittimità (posta a pochi mesi di distanza dalla sentenza n. 10/2015) del blocco delle rivalutazione dei trattamenti pensionistici per le annualità 2013 e 2014 solo per le erogazioni nette mensili di importo superiore ad Euro 1.217,00 (art. 24, comma 25, d.l., n. 201/2011). In tal caso, non è comprensibile la ragione per cui il "principio di stretta proporzionalità" non abbia trovato applicazione alla luce del bilanciamento diretto con il principio di equilibrio di bilancio, atteso che l'illegittimità

(36) Cfr. sentenza *Apotheke*, BVerfGE 7, 377. Più nel dettaglio vedasi il capitolo secondo del presente contributo

investiva addirittura una legge di spesa e, come tale, comportava un sicuro e imprevedibile aumento della spesa pubblica a carico della collettività (37).

Ma al di là di tale pronuncia relativa alla normativa previdenziale, anche nel settore tributario non si registrano nuovi tentativi di interpolazione del principio di proporzionalità diretto ad incidere sugli effetti della sentenza e, quindi, sulla spettanza dei rimborsi. Si pensi alle pronunce di illegittimità sugli aumenti dell'IRAP disposti ad opera di alcune Regioni a carico delle banche oltre il limite consentito dalla legge dello Stato (violazione dell'art. 117 Cost.) (38).

§. 3. *Ratio*, finalità extra-tributarie e disincentivi fiscali: quali margini di applicazione della proporzionalità?

Al netto delle distorsioni derivanti dal mutamento del piano applicativo del principio, la sentenza sulla *Robin Hood tax* è stata importante nella definizione di una regola fondamentale nel metodo di analisi.

E invero, si è ribadito il principio secondo cui le differenziazioni tributarie sono possibili (non sussistendo una regola costituzionale secondo cui la tassazione deve essere uniforme per tutti), ma l'unico problema davvero rilevante in presenza di tali disparità di trattamento è se essa (discriminazione) possa considerarsi "giustificata" (o meno) alla luce dei principi costituzionali. In ciò, la capacità contributiva assolve al duplice ruolo di presupposto e di limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, ritenendo la Corte di dover in-

(37) Sul punto vedasi, Corte cost. 30 aprile 2015, n. 70 (*Presidente: Criscuolo - Redattore: Sciarra*). In dottrina, S. LIETO, *Trattare in modo eguale i diseguali? Nota alla sentenza n. 70/2015*, in www.forumcostituzionale.it del 17 maggio 2015.

(38) Cfr. Corte cost. sent. 28 maggio 2019, n. 128 relativa agli aumenti disposti dalla Regione Marche (art. 1, comma 6, della legge della Regione Marche 19 dicembre 2001, n. 35) Sicilia (art. 7, comma 1, della legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2) e Lazio (art. 5, comma 1, della legge della Regione Lazio 13 dicembre 2001, n. 34). Nello stesso senso che Corte cost. sent. 18 giugno 2014, n. 177 relativa alla dichiarazione di illegittimità dell'aumento previsto dall'art. 1, comma 5, della legge della Regione Lombardia 18 dicembre 2001, n. 27.

terpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. (39). E difatti, a tale considerazione si potrebbe aggiungere che probabilmente la diversificazione del dovere tributario, per aree economiche e per tipologie di contribuenti si renderebbe addirittura necessitato dal principio fondamentale secondo cui a situazioni differenti deve corrispondere un trattamento differente (anche tributario) (40). Ma la differenziazione non può poggiare su una scelta arbitraria, dovendo ricorrere un'*adeguata giustificazione*.

La ragionevolezza di tale distinzione deve essere valutata secondo il metodo analitico della proporzionalità in ragione di un sindacato del contenuto dei diritti fondamentali.

In questo solco risulta fondamentale l'individuazione della *ratio* su cui poggia la normativa tributaria e, segnatamente, alla luce delle finalità concretamente perseguite dalla misura fiscale. La ricostruzione – come detto – non è affatto semplice.

E difatti, se si guarda, in generale, il reperimento della risorsa volta al sostenimento della spesa pubblica è suscettibile di identificare la finalità essenziale del fenomeno impositivo, volgendo l'attenzione alla disciplina specifica è dato osservare la struttura della fattispecie alla luce degli *scopi interni* alla misura tributaria e, segnatamente, nel rapporto di idoneità della base imponibile oppure delle altre norme a rispecchiare coerentemente il presupposto (ossia il fatto generatore dell'obbligazione).

Oltre a questo dato, è possibile guardare anche agli *scopi esterni* alla disciplina oggetto di esame, osservando il collegamento che si pone rispetto

(39) Oltre alla Corte cost., n. 10 del 2015, v. anche sentenze n. 258 del 2002, n. 341 del 2000 e n. 155 del 1963.

(40) Cfr. G. MELIS, *Capacità contributiva (principio di)*, in Digesto discipline pubblicistiche, a cura di R. SACCO, Agg. VII, 2017, p. 106-132, il quale ritrae dal principio enucleato dalla Corte cost. 26 gennaio 1957, n. 3 il convincimento che, nel fenomeno impositivo, il principio di eguaglianza formale «impone, infatti, di trattare in modo uguale situazioni uguali e in modo disuguale situazioni diverse, dovendosi prevedere trattamenti fiscali differenziati per ricchezze diverse».

all'obiettivo di incidere attraverso la "leva fiscale" nell'incentivo (o disincentivo) ad esercitare determinate attività economiche oppure alcuni diritti soggettivi.

A tale ultimo riguardo, vengono in rilievo le fattispecie che si discostano dal modello generalmente applicabile sulla base dell'effetto che risulterebbe in generale dalla disciplina tributaria ordinaria; ciò che può manifestarsi secondo una duplice veste:

1) la prima può riguardare l'incremento della base imponibile in misura più che maggiore rispetto al presupposto effettivamente esistente ed attiene a tutte le norme che impongono una variazione in aumento in ragione di un interesse che si pone alla luce delle criticità che potrebbero nascere in determinate fattispecie in base all'*id quod plerumque accidit*;
2) la seconda categoria, all'opposto, comporta una riduzione del carico impositivo in ragione del riconoscimento del minor prelievo onde promuovere una data attività economica (ad es. dell'imprese nel settore previdenziale, cooperative, ecc.) oppure una certa scelta all'interno dell'azienda, quali quelle dirette a favorire la patrimonializzazione delle imprese (41) oppure nella realizzazione di investimenti nell'innovazione tecnologica (42).

Volendo trattare partitamente le questioni che attengono alla questione dei diversi effetti riconoscibili in relazione al tema delle finalità ulteriori, si introduce quivi anzitutto il tema dei disincentivi e, dipoi, si affronterà la questione della rilevanza di considerazioni extra-fiscali nell'istituzione di aggravi o riduzioni di imposte.

(41) Si pensi, al riguardo, fra i tanti, all'agevolazione accordata in relazione all'Aiuto alla crescita economica di cui all'art. 1 del d.l. n. 201/2011, là dove si precisa espressamente che viene riconosciuta una deduzione corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio «per ridurre lo squilibrio del trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio, e rafforzare, quindi, la struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano». Nello stesso senso, vedasi, il credito di imposta riconosciuto per il rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni di cui all'art. 26, d.l. 34/2020.

(42) Basti pensare all'agevolazione relativa al c.d. iperammortamento di cui articolo 1, commi 184-197 della l. n. 160/2019, là dove si prevede per l'acquisto di beni strumentali relativi all'industria 4.0 una maggiorazione fino al 170% del costo di acquisizione e, quindi, della quota deducibile.

3.1. Gli estrogeni impositivi, disincentivi fiscali, presunzioni e la loro giustificazione.

Muovendo dalla questione attinente ai casi in cui si verifica una sorta di distorsione fra la base imponibile risultante dalla situazione economica effettiva in cui versa il contribuente e il diverso dato che discende dal diritto sostanziale, è dato rammentare molteplici casi in cui si verifica una difformità fra ciò che spetterebbe sulla base della fattispecie in generale e ciò che risulta sulla base di una limitazione speciale prevista da un norma *ad hoc*.

3.1.1. Deroghe *in malam partem* per finalità interne al diritto tributario: norme antielusive o di tecnica tributaria e presunzioni.

Nel novero di tale categoria, è dato ricomprendere numerose norme e, in specie e fra l'altro: il divieto di utilizzo delle perdite di soggetti in perdita la cui maggioranza delle partecipazione siano trasferite e l'attività principale (relativi ai periodi della perdita) sia modificata (43); la rilevanza, quale sopravvenienza attiva, del valore normale del bene oggetto di cessione del contratto di locazione finanziaria (44); in caso di operazioni infragruppo con società non residenti sono considerati secondo prezzi applicabili in operazioni fra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, ma ciò solo se sussiste un aumento della componente positiva reddituale (c.d. *transfer pricing*) (45); i limiti all'utilizzo di perdite delle società incorporate in occasione di operazioni straordinarie (46) oppure

(43) Art. 84 del TUIR.

(44) Art. 88 del TUIR.

(45) Art. 110, co. 7 del TUIR. Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2016, p. 259. Sulla funzione antielusiva, cfr. Cass., 13 ottobre 2006, n. 22023; Cass., 16 maggio 2007, n. 11226; Cass., 24 luglio 2015, n. 15642. In senso contrario, però, Cass. civ. Sez. V, 25 giugno 2019, n. 16948, secondo cui dovrebbe escludersi la natura antielusiva in senso proprio, essendo la norma finalizzata alla repressione del fenomeno economico, ossia lo spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti. La *ratio* della normativa, infatti, andrebbe rinvenuta nel principio di libera concorrenza, per ciò che la valutazione in base al valore normale investe la sostanza economica dell'operazione, che va confrontata con analoghe operazioni realizzate in circostanze comparabili in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti e prescinde dalla capacità originaria di produrre reddito e da qualsiasi obbligo negoziale.

(46) Art. 172, comma 6 ed art. 173, comma 10 del TUIR.

in caso di opzione per il consolidato (in relazione alle perdite anteriori); la presunzione legale di onerosità del prestito concesso dal socio alla società (47); la riduzione della base imponibile valevole ai fini del beneficio ACE in corrispondenza ai conferimenti infragruppo oppure a quelli eseguiti da soggetti domiciliati in Stati o territori che non consentono un adeguato scambio di informazioni (48).

Tutte queste fattispecie *ad hoc* sono connotate da specifica *ratio antielusiva* che giustifica il divario fra il fatto (o la situazione di fatto) e il diverso effetto che ci si spetterebbe secondo la fattispecie ordinariamente configurabile in base al diritto sostanziale. In questi casi, volendo usare una metafora, l'effetto maggiormente favorevole per il contribuente nella determinazione dell'*an* e del *quantum* dell'obbligazione risulta "racchiuso" nella fattispecie recante una base fattuale prestabilita; là dove è dato rappresentare la mancanza di corrispondenza del fatto alle circostanze fattuale presuntivamente prestabilite, allora l'effetto giuridico (favorevole alla posizione del contribuente) si "sprigiona" e si rende opponibile nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. A tale proposito, il contribuente dispone dello strumento dell'interpello disapplicativo, quale specificamente diretto ad ottenere la disapplicazione di norme limitanti posizioni soggettive del soggetto passivo in ragione di un obiettivo di contrasto a possibili strumentalizzazioni volte a minimizzare il carico fiscale oltre la misura consentita e, segnatamente, secondo modalità distorte alla luce della *ratio* della normativa tributaria.

(47) Art. 46 del TUIR; cfr. in giurisprudenza, Cass. civ. Sez. V, ord., 12 febbraio 2020, n. 3398, ancorché riferita alla formulazione della norma prevista dall'art. 43 del TUIR nel Testo anteriore alla riforma del 2004.

(48) Art. 10, D.M. 3 agosto 2017. Sul punto vedasi, A.d.E., *principio di diritto*, 6 novembre 2018, n. 11, là dove si chiarisce che «i crediti da finanziamento verso soggetti appartenenti al medesimo gruppo di imprese rappresentano uno strumento idoneo a moltiplicare la fruizione infragruppo dell'agevolazione ACE. Per tale ragione, l'articolo 10, comma 3, lettera e), del decreto ministeriale del 14 marzo 2012 ("decreto ACE") prevede la riduzione della base di calcolo dell'ACE del soggetto che presenta un incremento dei finanziamenti rispetto a quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010». Anche la circolare n.12/E/2014 riferita alla disposizione di contenuto analogo recata dall'art. 10 del D.M. 14 marzo 2012 (*ratione temporis* vigente) precisava che detta norma «fissa alcune disposizioni di carattere antielusivo finalizzate ad evitare, soprattutto nell'ambito dei gruppi societari, effetti moltiplicativi del beneficio».

A questa categoria, si accompagna poi una congerie di norme recanti incrementi della base imponibile per ragioni di "tecnica tributaria" e corrispondenti a finalità interne al diritto tributario, quali ad es. le norme derogatorie rispetto alle disposizioni civilistiche in materia di contabilità. Si tratta di casi in cui la normativa dispone aumenti della base imponibile alla luce di finalità di semplificazione oppure per evitare salti di imposta oppure una doppia imposizione oppure di neutralità oppure di contrasto a possibili casi di evasione, elusione od erosione; tali disposizioni (di cui talvolta il legislatore abusa) danno luogo ad un fenomeno definito degli "*estrogeni tributari*" in cui il diritto tributario sostanziale forgia i connotati della grandezza economica rilevante ai fini del presupposto (49). Ove si accolga tale ordine di idee, va da sé che i carichi fiscali possano essere determinati sulla base di un dato economico "difforme" rispetto alla rappresentazione civilistico-contabile.

Sempre nella stessa logica interna al diritto tributario, si collocano poi anche le fattispecie di "assimilazione", là dove una norma sostanziale interviene nella qualificazione di una data fattispecie assimilandola ad un'altra già prevista e, quindi, ampliando il presupposto tipico dell'imposta. Ciò avviene principalmente (ma non solo) in considerazione dell'equivalenza dei fatti assimilati (quali indicatori della medesima forza economica) o di contrasto a possibili manovre elusive (50). Ma può darsi che talvolta ricorrano anche ragioni di semplificazione nella ricostruzione della fattispecie.

(49) Su tale argomento, cfr. G. ZIZZO, *Abuso di regole volte al 'gonfiamento' della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, in *Rass. trib.*, 1, 2010, p. 48; G. FALSITTA, *L'imposizione delle imprese in Italia tra corretti principi contabili ed 'estrogeni tributari'*, in IDEM, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 397 ss.; F. FICHERA, *Le penalizzazioni fiscali*, 3, 2017, pp. 591 ss.

(50) Su questa distinzione, vedasi G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Vicenza, 2016, pp. 119-121, il quale ai fini della "equivalenza in termini di capacità contributiva" richiama 1) l'equiparazione del mandato irrevocabile con dispensa dalla resa dei conti al trattamento ai fini dell'imposta di registro dell'atto cui il mandato si riferisce (art. 33 TUR); 2) oppure la parificazione di prelievo (sempre ai fini del registro) della surrogazione nei diritti del creditore surrogato (art. 33 TUR); 3) l'assoggettamento dei conguagli da divisione (in misura superiore al 5 % del valore della quota di diritto) alle medesime norme sulla vendita (art. 34 TUR), 4) l'equiparazione del trattamento dei provvedimenti accertativi dell'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili (o di diritti reali di godimento sui beni medesimi) alle norme della tariffa applicabile per le cessioni immobiliari (art. 1 della tariffa allegata al TUR). Nello stesso senso, anche F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - Parte generale*, 2016, Milano, p. 107, il quale rammenta la fattispecie che equipara le ces-

Orbene, in tale prospettiva, è lecito domandarsi quali siano i limiti posti per il legislatore nella creazione di misure fiscali (*recte*: norme sostanziali) aventi come caratteristica quella di dar luogo ad aggravi per ragioni "*antielusive*" o "*di tecnica tributaria*". Secondo la citata dottrina (51), lo scostamento rispetto a modelli e istituti civilistico-contabili – costituendo deroghe prevalentemente *in malam partem* per il contribuente – richiedono un saldo ancoraggio a «*ragioni convincenti*», in mancanza dei quali si può legittimamente sollevare una questione di legittimità costituzionale per violazione del principio di ragionevolezza (artt. 3 e 53 Cost.).

Da questa ricostruzione si può prendere spunto per una ulteriore forma di controllo. E difatti, la ragione posta a suffragio della scelta del legislatore non solo deve potersi dire sussistente, altrimenti sarebbe fin troppo semplice l'evocazione di un obiettivo (uno qualsiasi), sia pur in via del tutto astratto ed al fine di soddisfare il requisito. Ma il motivo deve poter essere riconosciuto come *valido*. Questa validità passa attraverso un sindacato della razionalità pratica, dovendo verificare se lo strumento predisposto dal legislatore attraverso la fattispecie antielusiva o di equiparazione sia effettivamente suscettibile di conseguire la finalità in relazione alla quale il mezzo viene predisposto. Si tratterebbe, quindi, di effettuare un giudizio sull'idoneità della disciplina rispetto allo specifico fine perseguito. Una volta che tale vaglio ne offra un esito positivo, occorrerebbe verificare se quel dato scopo (ad es. contrasto all'elusione) non sia suscettibile di essere raggiunto attraverso uno strumento meno incisivo per il contribuente e cioè attraverso quella deroga rispetto a ciò che risulterebbe dall'impostazione civilistico-contabile, evitando quindi l'eventuale difformità rispetto alle grandezze economiche risultanti dalla situazione fattuale recata dalla rappresentazione contabile. Più difficile appare dar seguito al compimento del terzo passaggio dell'operazione improntata alla proporzionalità, ossia la verifica dell'adeguatezza: e difatti, il beneficio

sioni gratuite di beni merce, la destinazione di beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, le assegnazioni ai soci fatte da società alla disciplina delle cessioni a titolo oneroso; oppure le assimilazioni ai redditi di lavoro dipendente di una serie di erogazioni (borse di studio, rendite vitalizie,

(51) G. FALSITTA, ult. op. cit., p. 121. Nello stesso senso G. ZIZZO, ult. op. cit..

che deriva dalla collettività (a fronte del contrasto a pratiche elusive o al rischio di evasione o erosione) sarà molto probabilmente maggiore rispetto al sacrificio derivante dalla compressione dei diritti al lavoro e all'impresa del singolo. Val quanto dire che questo terzo *step* risulta difficilmente applicabile nel campo che ci occupa, per ciò che questa valutazione implicherebbe molto probabilmente il facile superamento dell'ostacolo argomentativo, per ciò che può considerarsi il collegamento dello scopo antielusivo o tributario *tout court* (ossia quello relativo alle variazioni in aumento da effettuare rispetto al risultato civilistico) risulta espressione di un interesse della collettività a non subire indebite riduzioni del concorso di tutta la comunità alla spesa pubblica. Sicché, l'osservazione di tale ultimo passaggio logico o è ultroneo oppure non può proprio essere effettuato, ove si dovesse riconoscere che il bilanciamento viene già svolto, a monte, secondo il margine di discrezionalità riservato al legislatore. Sicché si dovrebbe riconoscere solo l'operatività dei due *step* argomentativi di premessa relativi all'idoneità e alla necessità.

Ciò posto, nella verifica del funzionamento della fattispecie, è dato richiamare anche un tema strettamente correlato alle questioni testé trattate. E difatti, spesso, la disciplina antielusiva risulta congeniata sul modello delle presunzioni.

A questo riguardo, come è ben noto, la Corte costituzionale e la Corte di Giustizia hanno negato la conformità al dettato costituzionale di costruzioni giuridiche rispondenti a presunzioni assolute rispetto alle quali non v'è modo per contrastare la base fattuale descritta dalla norma e dalla quale discende l'effetto (l'obbligazione tributaria), essendo sproporzionata per inidoneità del mezzo rispetto al fine (accertamento della capacità contributiva effettiva) e per sussistenza di mezzi alternativi certamente meno lesivi del contenuto essenziale dei diritti del contribuente (attraverso la prova contraria) (52). E ciò

(52) *Ex plurimis*, Corte cost., sent. 28 luglio 1976, n. 200, là dove si sancì l'illegittimità costituzionale dell'art. 18, l. n. 25/1951 e dell'art. 10, d.P.R. n. 573/1951 per ciò che prevedeva un meccanismo presuntivo secondo cui le imposte dirette, accertate in confronto dei contribuenti non tassati in base a bilancio, erano dovute dal 1° luglio ed erano commisurate sui redditi conseguiti nell'anno solare precedente. In quell'occasione, la Corte costituzionale negò la validità della deroga rispetto all'effettività della capacità contributiva, per ciò che «la produzione dei redditi in esame è certamente un fatto economico-sociale legato a

dipende chiaramente dalla particolarità degli interessi sottostanti nel rapporto fra contribuente e l'Erario (a differenza di altre materie), là dove l'esigenza di una tutela del contenuto essenziale del diritto dei contribuenti è posta indirettamente nell'interesse dello stesso Stato, per ciò che un Fisco privo di limiti in concreto finirebbe per dar luogo all'inaridimento della fonte da cui vengono ritratte le risorse per la ripartizione della spesa pubblica, mettendo quindi in discussione lo stesso fondamento della nostra Repubblica e cioè il lavoro e l'impresa (art. 1 Cost.).

Diverso discorso riguarda le forme di contrasto all'elusione o all'evasione sulla scorta di una norma recante una presunzione *iuris tantum* e, come tale, limitativa di una situazione giuridica favorevole al contribuente ed altrimenti ammessa dall'ordinamento. La costruzione giuridica, quindi, poggia essenzialmente sulla predeterminazione normativa della base fattuale da cui viene fatto derivare il fatto ignoto da provare (ossia il fatto rilevante ai fini del presupposto impositivo o della base imponibile). Il fatto di accertamento che viene confezionato a livello normativo è suscettibile di dare luogo ad un effetto preclusivo minore (rispetto alla presunzione assoluta) in ordine alla possibilità del riconoscimento della posizione di vantaggio nei confronti dell'Erario: e difatti, il legislatore intende favorire la situazione giuridica attiva spettante in capo all'Amministrazione finanziaria attraverso la modificazione (in termini di semplificazione) nella struttura della fattispecie su cui poi

determinate condizioni oggettive e soggettive di natura variabile, per cui, se è pur lecito formulare previsioni logicamente valide ed attendibili, non è peraltro consentito trasformare tali previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite senza la possibilità che si ammetta la prova del contrario e si salvaguardi, quindi, accanto all'esigenza indiscutibile di garantire l'interesse della pubblica finanza alla riscossione delle imposte, il ricordato ed altrettanto indiscutibile diritto del contribuente alla prova della effettività del reddito soggetto all'imposizione». Detto in alti termini, le presunzioni assolute non risultano rispetto del principio di capacità contributiva, atteso che non consentono al contribuente di offrire prova contraria dinnanzi all'Amministrazione finanziaria, dapprima, e al giudice, dipoi, in sede di contenzioso.

Secondo la giurisprudenza europea, «contrariamente a una presunzione semplice, una presunzione assoluta andrebbe oltre quanto necessario per garantire un'efficace riscossione e pregiudicherebbe il principio di proporzionalità, in quanto non consentirebbe al soggetto passivo di fornire la prova contraria sotto il controllo giurisdizionale del giudice dell'esecuzione» (Corte di Giustizia Europea, sent. 18 dicembre 1997, *Garage Molenheide BVBA* C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96).

si porrà il *thema probandum* (53). E difatti, ove l'Erario (ossia il soggetto a cui favore opera la presunzione) abbia dato luogo alla prova della sussistenza della base fattuale (ad es., nel caso della norma antielusiva dell'ACE, la sussistenza di un conferimento infragruppo), il diritto sostanziale riconosce prevalenza all'interesse dell'Amministrazione finanziaria, là dove il contribuente non riesca a dare prova del fatto che l'effetto elusivo (temuto dal legislatore e contrastato dalla norma) non si produce nel caso di specie (ove si tratti di norme antielusive specifiche) (54).

Un discorso pressocché analogo può compiersi anche per le presunzioni poggianti su rilevazioni statistiche a livello normativo (quali ad es. il redditometro, gli studi di settore o i valori OMI), là dove, pur ricavando i dati medio-statistici sulla base della normativa secondaria e sui ridetti metodi di calcolo, richiedono l'instaurazione del contraddittorio preventivo, onde fondare una presunzione qualificata e cioè avente i connotati della gravità, precisione e concordanza (trattandosi in questo caso di una presunzione semplice) (55).

Orbene, rispetto alle presunzioni relative, il principio di proporzionalità può venire in rilievo rispetto a due profili.

Il primo attiene alla logicità della base fattuale predeterminata dalla norma recante la presunzione. Anche qui, occorre verificare se v'è il funzio-

(53) Cfr. G. FABBRINI, *Presunzioni*, in *Dig. disc. priv.*, 1996, p. 283, secondo cui «nelle presunzioni relative la volontà del legislatore di favorire determinati soggetti o determinate situazioni giuridiche si sostanzia in una modificazione-semplificazione della struttura della fattispecie che diventerà oggetto di prova. Una volta che la parte a cui favore opera la presunzione abbia dato prova dei fatti base del meccanismo presuntivo il giudice dovrà concedere la tutela richiesta, salvo che l'altra parte, cioè il soggetto contro cui la presunzione opera, non riesca ad offrire la prova contraria; prova che a sua volta potrà vertere o sul fatto opposto a quello presunto o su fatti, talvolta tassativamente determinati, incompatibili con l'esistenza del fatto presunto». Per una focalizzazione del tema rispetto al fenomeno tributario, vedansi A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010; M. TRIMELONI, *Le presunzioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, A. AMATUCCI (a cura di), Padova, 1994, II, pp. 81-315;

(54) Come già detto il contribuente è tenuto ai fini della disapplicazione della normativa antielusiva ai sensi dell'art. 11, comma 2 Stat. contr., in quanto è soggetto ad un obbligo di presentazione soggetto ad una sanzione *ad hoc* ai sensi art. 11, comma 7-*ter* d.lgs. n. 471/1997. L'eventuale diniego all'istanza è l'unica fra le istanze di interpello suscettibili di impugnazione unitamente all'atto impositivo ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 156/2015.

(55) Cfr. Cass., sez. V, sent., 17 giugno 2011, n. 13289 per ciò che concerne gli studi di settore, i parametri contabili e il redditometro.

namento della fattispecie nel senso che il fatto-base deve assumere valore inferenziale rispetto al fatto da desumere. Detto in altri termini, esso dev'essere suscettibile di integrare uno strumento idoneo rispetto a ciò che il legislatore vuole ottenere (o evitare) attraverso la modificazione e la semplificazione della fattispecie, altrimenti la presunzione sarebbe sproporzionata rispetto al proprio obiettivo.

Un altro caso in cui si potrebbe porre un possibile dubbio di legittimità della presunzione concerne il caso in cui la norma imponga per il superamento dell'effetto preclusivo una prova contraria estremamente difficile da assolvere oppure una vera e propria *probatio diabolica*. A questo riguardo, si può evocare la norma ritratta dalla giurisprudenza in materia di accertamento sintetico: e difatti, ai fini dell'ammissibilità della prova liberatoria a carico del contribuente dalla presunzione di maggior reddito derivante dalle «spese per incrementi patrimoniali», non sarebbe sufficiente la prova della sola disponibilità di redditi, e men che mai di redditi «esenti» o «soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta», essendo necessaria anche la prova che la «spesa per incrementi patrimoniali» sia stata sostenuta, non già con qualsiasi altro reddito (ovviamente dichiarato), ma proprio con «redditi esenti o ... soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta». E difatti, la giurisprudenza di legittimità evocando un'asserita lettura conforme alla *ratio* dell'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973 afferma che non sarebbe possibile una scissione tra la dimostrazione documentale del possesso dei redditi determinati sinteticamente dall'Ufficio – in base al fatto che il contribuente abbia sostenuto una "spesa per incrementi patrimoniali" – e la prova dell'impiego materiale di tali redditi, perché senza la dimostrazione del nesso eziologico tra possesso di redditi e spesa "per incrementi patrimoniali" tale spesa (essendo significativa, per presunzione di legge, circa il fatto della percezione di un reddito corrispondente) continuerebbe a produrre i suoi effetti presuntivi e, come tali, sfavorevoli per il contribuente, non avendo lo stesso superato la forza della presunzione posta a proprio svantaggio dalla norma (56).

(56) Cass. civ. Sez. V, sent. 20 marzo 2009, n. 6813; Cass., Sez. V, sent. 24 novembre 2010, n. 23785; Cass., Sez. V, sent. 20 febbraio 2013, n. 4138. In senso contrario, v. Cass.

Orbene una tale ricostruzione della fattispecie è stata fatta oggetto di pesanti critiche in dottrina proprio perché la prova del nesso eziologico ridetto – oltre a non essere previsto espressamente dalla legge, ma ricavato secondo un procedimento interpretativo discutibile – finisce per rendere il meccanismo presuntivo "claudicante" per ciò che non mette il contribuente in condizione di poter assolvere adeguatamente l'*onus probandi* preteso dalla giurisprudenza. E difatti, se la prova della mera "disponibilità" concerne un fatto statico (ad esempio, l'ammontare sul conto corrente relativo a redditi esenti), viceversa la prova dell'impiego si rivolge ad un aspetto dinamico della ricchezza, richiedendo di dimostrare consistenza dei pagamenti, il momento di esecuzione delle erogazioni, la provvista finanziaria esattamente utilizzata, il soggetto beneficiario ecc. È chiaro che un onere probatorio declinato in tale ultimo senso darebbe luogo ad una *probatio diabolica* e, come tale, concretamente impossibile (57).

civ. Sez. V, sent. 19 marzo 2014, n. 6396, là dove si ritenne di non aderire al citato orientamento per ciò che non «pare potersi evincere un onere di dimostrazione, aggiuntivo, circa la provenienza oltre che l'effettiva disponibilità finanziaria delle somme occorrenti per gli acquisti operati dal contribuente. Se, infatti, l'Ufficio ha desunto dagli incrementi un maggior reddito rispetto a quello dichiarato e il contribuente ha dedotto e dimostrato attraverso il prospetto di gestione titoli di Stato, azionali e obbligazionari l'esistenza di disponibilità finanziarie sottoposte a tassazione separata capaci di consentire detti incrementi, il fatto presuntivo esposto dall'Ufficio non può continuare a produrre i propri effetti in ragione della condotta del contribuente, ove la stessa sia idonea a comprovare l'esistenza di redditi non dichiarati capaci di realizzare gli incrementi o e spese correlate al possesso di beni».

(57) Sul punto in dottrina, G. FALSITTA, *Le presunzioni in materia di imposte sui redditi*, in A.E. GRANELLI (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria – Atti del Convegno nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985*, Rimini, 1987, pp. 73-74, là dove l'Autore ritiene che la prova della disponibilità di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte sia sufficiente, essendo altrimenti «impossibile soddisfacimento, trasformando di fatto la presunzione legale relativa sancita dall'art. 38 in una versa e propria presunzione assoluta». Nello stesso senso anche M. BEGHIN, *Accertamento sintetico, dimostrazione del nesso eziologico e «probatio diabolica»*, in *Corr. trib.*, 4, 2013, p. 275 secondo cui «la prova del nesso è sproporzionata rispetto alla situazione nella quale versa il contribuente che non sia sovrastato da obblighi di tenuta della contabilità e di conservazione di documentazione fiscalmente rilevante, consente, in molti casi, di evitare l'impasse della cd. *probatio diabolica*. «Diabolica» in ragione della obbiettiva difficoltà, che sfiora la più alta probabilità di insuccesso, di dimostrare il nesso eziologico. Ci riferiamo, per esempio, alle situazioni nelle quali la spesa è sostenuta da Tizio con disponibilità economiche appartenenti a Caio (la moglie che utilizza la carta di credito attivata sul conto del marito; oppure il figlio che impiega denaro che il padre o l'intera famiglia gli ha messo a disposizione, su un conto corrente personale, mediante previa movimentazione di altri conti correnti); oppure ai casi nei quali, per mera disattenzione o negligenza del contribuente, non sono stati ben conservati i contratti di smobilizzo di taluni beni, gli atti di donazione, le denunce di successione, gli estratti conto bancari, gli scambi di corrispondenza e, in generale, tutta la documentazione che potrebbe essere utilizzata per dimostrare il legame tra determinate spese e determinate provviste. Si tratta di situazioni nelle

Ciò renderebbe l'interpretazione offerta dalla giurisprudenza difforme rispetto al principio di proporzionalità, in quanto la prova contraria non può essere assolta effettivamente. Qui viene in rilievo un primo profilo di collegamento fra la presunzione tributaria e la limitazione di diritti ulteriori rispetto a quelli preminenti nella posizione del contribuente (ossia quelli di carattere patrimoniale). E difatti, in tale caso viene in rilievo la norma di diritto pubblico finirebbe per restringere l'operatività del diritto di difesa (58), probabilmente fino ad annullarlo del tutto, non essendo consentito contrapporre efficacemente una diversa rappresentazione delle circostanze fattuali poste a fondamento della presunzione. È questo un primo profilo in cui la proporzionalità viene in considerazione nel rapporto fra Stato e cittadino non soltanto rispetto ad una compressione diretta di una posizione giuridica attiva, ma anche rispetto a limitazioni indirette di altri diritti correlati.

3.1.2. Segue: limitazioni incidentali, prospettive di analisi e l'applicazione della proporzionalità nel riparto delle competenze fra diritto europeo e diritto nazionale.

In via di stretta correlazione a tale ultimo tema delle implicazioni derivanti dalle misure dirette a contrastare l'evasione o l'abuso/elusione del diritto tributario, occorre rammentare come la dottrina occupatasi da vicino del tema della proporzionalità abbia negato l'applicazione del principio rispetto

quali, pur in difetto di presupposto per l'accertamento sintetico, il provvedimento impositivo potrebbe rimanere in piedi in ragione dell'impossibilità di documentare fatti economici nel senso indicato dalla sentenza n. 6813 del 2009». Sul medesimo argomento, v. anche S. MULEO, *Limitazioni probatorie nella difesa del contribuente dall'accertamento sintetico*, in *Corr. Trib.*, 20, 2009, p. 1588 ss.

(58) Sul punto, A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, 2008, Torino, il quale afferma che nell'ordinamento tributario, il principio di proporzionalità è corrispondente alla ragionevolezza, per ciò che «esso impone – per l'ordinamento comunitario e gli ordinamenti interni – la congruità del mezzo al fine, ovvero la realizzazione dei fini (comunitari e interni) con il minor sacrificio degli interessi contrapposti, meritevoli di tutela secondo il diritto comunitario. L'interesse finanziario dello Stato deve allora arrecare il minimo danno possibile agli interessi dei contribuenti. Ciò incide in modo significativo sulla disciplina delle presunzioni. Il fatto che tale regola sia immanente anche al diritto costituzionale italiano non rende il principio comunitario un inutile doppione. Ove esso sia violato e siano in gioco valori comunitari, il giudice interno può (e deve), oltre che sollevare la questione di legittimità costituzionale, disapplicare la norma interna contrastante. Le due iniziative, ove la controversia concerna la materia di rilievo comunitario, sono teoricamente e praticamente sovrapponibili». Cfr. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, pp. 16-19.

a casi in cui viene in rilievo la compressione di un diritto in via mediata attraverso uno strumento avente diverse implicazioni sulla sfera giuridica complessiva del privato (59). Il controllo di proporzionalità verrebbe, quindi, innescato da una limitazione diretta e giammai da quelle incidentali. Tuttavia, come osservato dallo stesso Autore, il problema sta proprio nella difficoltà della distinzione fra i due concetti e, comunque, nella loro identificazione rispetto alle singole fattispecie.

La questione viene resa evidente rispetto al tema del rapporto fra presunzioni (recate dal diritto interno) e le libertà fondamentali riconosciute dai Trattati. La modificazione/semplificazione della fattispecie a livello nazionale può generare una limitazione (indiretta) di una libertà fondamentale (si pensi alla libertà di stabilimento), eccedendo quanto necessario per il raggiungimento del proprio fine. A questo riguardo, la Corte di Giustizia si è occupata del tema delle presunzioni nel rapporto fra il diritto nazionale e il diritto europeo, tracciando la linea di demarcazione fra la potestà legislativa e la possibilità di intervenire con strumenti presuntivi in tema di imposte e ciò a prescindere che si tratti di tributi armonizzati o meno. Sul punto, il legislatore

(59) Sul punto, A. BARAK, *Proportionality and reasonableness*, Cambridge, 2012, p. 105, il quale si occupa della rilevanza della proporzionalità rispetto alle c.d. *incidental limitation* e richiama proprio le implicazioni che si possono avere attraverso il diritto tributario. A questo proposito, l'Autore osserva che «incidental limitations occur whenever a statutory provision which according to its proper interpretation deals with on issue has an "incidental" effect of limiting a separate constitutional right, beyond its scope. Are incidental limitations on a constitutional right included in the same category as all other limitations? If so, the constitutionality of such a limitation should be examined within the rules of proportionality do not apply. This question cannot be given an inclusive answer. On the one hand, not every incidental limitation falls into the category of a constitutional "limitation". The answer is therefore case specific and is largely dependant on the proper interpretation of the right in question. Take, for example, freedom of occupation. Assume that a tax law provision is passed, raising taxes and therefore making it harder to realize that freedom. Such a provision would be considered a limitation on the constitutional right of freedom of occupation and therefore would have to be reviewed within the framework of the proportionality rules found in the limitation clause. The same is true for legislative provisions rendering the cost of employment more expensive or otherwise adversely affecting the ability of employers to realize their constitutional freedom. But what is the case when the same tax law provision also makes it harder to realize an occupation involving the freedom of expression (such as being a reporter)? Should we view that provision as limiting the freedom of expression? The answer is not. This is an example of an incidental limitation. When the limitation is merely "incidental", it should not trigger a proportionality examination. However, the question of whether a limitation is "direct" or "incidental" is not always easily applicable. In fact, the very same limitation may be found to be incidental regarding one right (freedom of expression), and "non-incidental" or "direct" – and therefore triggering a proportional examination – in relation to another right (freedom of occupation)».

può intervenire con una ricostruzione della fattispecie recante una descrizione semplificata della base fattuale; ciò che in specie può legittimamente avvenire per il perseguimento di un interesse al contrasto delle frodi, dell'evasione e dell'elusione (60).

Tuttavia, nel perseguire questo scopo, gli Stati membri non possono introdurre misure attraverso cui limitare i diritti dei contribuenti in modo eccessivo, cosicché il principio di proporzionalità – nella propria dimensione binaria (concernente l'idoneità e la necessità) tipicamente europea – finisce per rappresentare un limite alla potestà normativa anche in ambito tributario, ancorché il piano su cui si articola detto sindacato concerna quello delle fonti (e, segnatamente, i rapporti fra diritto europeo e diritto nazionale). E difatti, il contribuente è il soggetto su cui si produce l'effetto sfavorevole della preclusione che nasce a livello del diritto sostanziale a fronte del fatto accertato a livello presuntivo (61).

La limitazione potrebbe derivare direttamente rispetto al diritto di difesa (ove la presunzione non concedesse alcuna dimostrazione di segno contrario) e del diritto patrimoniale del contribuente. Ma a ben vedere le libertà fondamentali possono essere suscettibili di limitazioni indirette attraverso meccanismi che alterano la fattispecie impositiva per finalità antielusive o anti-evasione. In questo senso, la proporzionalità è suscettibile di venire in rilievo proprio rispetto all'incidenza che la misura fiscale più avere (giustappunto, in misura indiretta) rispetto ad una libertà fondamentale tutelata dai

(60) L'analisi della proporzionalità delle misure antielusive o anti-evasione ha un duplice ambito di indagine e segnatamente *i*) la legittimità di tali strumenti normativi nelle loro interferenze con le libertà fondamentali di circolazione (persone, merci, servizi, capitali); *ii*) l'idoneità e la necessità della limitazione statuale, rispetto alle quali dovrebbe rinvenirsi una deroga "giustificata" a quelle libertà. Su tale questione e sui relativi riferimenti a livello giurisprudenziale, si rinvia a A. ZALASINSKI, *Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, in *Intertax*, 35, 5, 2007, pp. 310 ss.

(61) Sul tema della proporzionalità e delle presunzioni, rispetto ai temi del diritto tributario europeo, P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, pp. 91 ss.; A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa; G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario. Premesse generali*, Padova, 2017; G. PETRILLO, *L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi 'ragionevoli'*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2013, pp. 373 ss.

Trattati. Negare questa possibilità sembra essere contraria (oltre che alla costante giurisprudenza della Corte di Giustizia) anche al buon senso, rimanendo ferma l'ovvia considerazione che, mutando le lenti (attraverso cui si guarda alla vicenda normativa) e il contesto (in cui avviene il sindacato improntato alla proporzionalità), cambia anche la prospettiva di lettura di una data vicenda.

E difatti, nel diritto europeo, la mediazione di interessi (cui si ambisce attraverso la proporzionalità) concerne, da un lato, l'esigenza di assicurare l'effettivo conseguimento dei fini ultimi per i quali l'Unione Europea è stata costituita e cioè l'instaurazione e il consolidamento del Mercato Interno attraverso la tutela della concorrenza; dall'altro lato, si pone l'interesse di ogni singolo Stato membro al conseguimento dei propri interessi pubblici a livello nazionale, nel cui novero milita, senz'altro, l'interesse al contrasto dei fenomeni di elusione o evasione e, da ultimo, anche quelli di pianificazione fiscale aggressiva (62).

In tale contesto quindi l'evocazione della proporzionalità opera su un duplice e differente piano:

a) il primo attiene ad una questione di *validità* della normativa nazionale rispetto a quella europea nella distinzione delle proprie sfere di competenza: tale giudizio, quindi, si risolve nel parametro dell'art. 5 del TFUE, per ciò che il diritto europeo (nel rispetto dei principi di proporzionalità e sussidiarietà) osta ad una certa declinazione della potestà legislativa interna;

(62) Su tale ultimo profilo, sono state numerose le iniziative a partire dal G20 di Mosca del 19 luglio 2013: in quell'occasione, l'OCSE presentò l'*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (c.d. *Beps project*) recante un piano di 15 azioni dirette a fronteggiare le strategie di fiscalità internazionali di erosione della base imponibile attraverso la traslazione dei profitti. A fronte di tale iniziativa, in data 5 ottobre 2015, l'OCSE pubblicò il Rapporto Finale BEPS (*OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Report*). Le varie misure hanno avuto attuazione a livello nazionale, a livello europeo (con l'adozione delle direttive ATAD 1, 12 luglio 2016, n. 2016/1164/ UE, e ATAD 2, 29 maggio 2017, n. 2017/952/UE) ed internazionale (con la stipula della "Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti"). La Convenzione predetta reca all'interno del proprio preambolo proprio l'obiettivo di risolvere il problema delle «ingenti perdite di gettito fiscale derivanti da strategie fiscali internazionali aggressive che risultano in un artificioso spostamento dei profitti laddove tali profitti sono soggetti a non imposizione o a un'imposizione ridotta».

b) la seconda, invece, concerne il piano di interferenza fra il diritto interno e le libertà tutelate dai Trattati. Sotto questo profilo, vengono in rilievo le limitazioni dirette o indirette. In particolare, le restrizioni dirette sono particolarmente insidiose, in quanto possono derivare da "mistificazioni legislative" volte a disincentivare una o più delle libertà tutelate dal diritto europeo. In questo senso, la *ratio* di una norma nazionale che introduce una forma di tassazione su operazioni o su soggetti che realizzano attività transfrontaliere fra diversi Stati membri è suscettibile di interferire con qualche libertà, ancorché la misura fiscale sia rivolta essenzialmente ad assicurare l'equo concorso di tutti (residenti e non) al riparto delle pubbliche spese.

È in questo secondo senso che si concentra lo sforzo giurisprudenziale per realizzare l'ottimizzazione dei principi (*recte*: delle libertà tutelate) con gli interessi erariali dei singoli Stati Europei.

E difatti, proprio nell'ottica della tutela della libertà riconosciute, si stabiliscono i controlimiti cui occorre avere a riferimento nella valutazione della ponderazione eseguita dal legislatore fra i diversi interessi in gioco. A questo riguardo, si rammenta che, per consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia, non esistono "diritti tiranni" in cui v'è una prevalenza sull'altro senza alcuna composizione: è ricorrente difatti il principio di diritto secondo cui i diritti fondamentali non assurgono a prerogative assolute, avendo gli Stati membri competenza a dar luogo a forme di compressione dell'esercizio dei diritti ridetti.

Ma nel momento in cui decidono di intervenire in tale senso sono tenuti a rispettare un'indefettibile premessa di metodo, in quanto le restrizioni devono rispondere effettivamente a *obiettivi di interesse generale* perseguiti dall'Unione e non devono risultare frutto di interventi sproporzionati rispetto allo scopo perseguito e, come tali, inaccettabili, siccome diretti ad una lesione ingiustificata della sostanza stessa dei diritti così tutelati (63).

(63) Nella giurisprudenza europea, vedasi *ex plurimis* CGUE, sentenza del 28 novembre 2013, *Consiglio/Manufacturing Support & Procurement Kala Naft*, C-348/12 P, punti 121 e 122; CGUE, 29 novembre 2018, *National Iranian Tanker Company*, C-600/16; CGUE, 7 luglio 2016, *Emmanuel Lebek*, C-70/15; CGUE, sentenza 3 luglio 2014, C-129/13 e

La giustificazione passa, quindi, dal prisma della proporzionalità, dovendosi verificare che esista un motivo imperativo di interesse generale e, in tale concetto, è senz'altro riconducibile la "materia fiscale" in relazione all'interesse alla ripartizione dei carichi derivanti dalla spesa pubblica oppure al contrasto all'evasione o elusione fiscale oppure all'equilibrata ripartizione del potere impositivo fra i diversi Stati (alla luce del principio di territorialità) (64).

Una volta individuata la *ratio* della misura fiscale, il diritto europeo richiede che si verifichi il funzionamento della fattispecie, onde comprendere se quella giustificazione della deroga trasmodi la misura onde poter considerare la scelta del legislatore nazionale del tutto sproporzionata in senso giuridico-qualitativo.

E invero, inquadrata la fattispecie in una prospettiva teleologica (ossia alla luce dell'interesse che costituisce il fine dell'intervento normativo), si deve allora apprezzare se l'applicazione della misura fiscale:

1) si riveli idonea a garantire il conseguimento dello scopo in tal modo perseguito;
2) ferma la rispondenza a un criterio di medesima efficacia rispetto a soluzioni alternative, non ecceda quanto necessario per raggiungerlo.

Tali requisiti risultano indefettibili e vincolanti ai fini della mediazione fra interessi statuali e libertà riconosciute a livello europeo. Per tale via, il risultato è duplice, in quanto la proporzionalità non solo contribuisce alla definizione delle sfere di competenza fra il diritto dell'Unione Europea e quello interno (nel senso che il primo risulta ostativo all'azione del legislatore), ma, ad un diverso livello, si dà luogo ad una vera e propria composizione fra gli interessi del pubblico (riparto della spesa pubblica) e quelli del privato (ad una giusta imposizione onde assicurare la tutela del contenuto essenziale del

C-130/13; CGUE, 26 settembre 2013, *Texdata Software*, C-418/11, punto 84; CGUE, sentenza 17 novembre 2011, *Hypotební banka*, C-327/10, punto 50;

(64) È pur vero che, nella sentenza *Avoir fiscal*, «*il rischio di evasione fiscale non può essere invocato in questo contesto. L'art. 52 del trattato CEE non consente di derogare al principio fondamentale della libertà di stabilimento per motivi del genere*» (Corte di Giustizia, sentenza 28 gennaio 1986, *Commissione c. Francia*, C-270/83, punto 25).

diritto al lavoro e all'impresa) secondo il contesto normativo proprio del diritto europeo.

In tale ottica, il diritto tributario nazionale non è neutrale per l'economia e, pertanto, il legislatore nazionale deve prendere in considerazione le esigenze del Mercato Unico, evitando di dar luogo a strumenti volti (anche solo indirettamente) a disincentivare o anche solo a rendere meno attrattive le libertà previste dai Trattati. E infatti, in sede di *tax design*, è necessario che una valutazione siffatta sia eseguita con cognizione dei limiti e delle circostanze fondamentali, onde evitare che la scelta avente implicazioni su attività transfrontaliere venga travolta successivamente attraverso la disapplicazione delle norme interne.

L'attenzione della giurisprudenza europea si è rivolta ad alcuni settori particolari.

A) Disconoscimento di benefici fiscali.

E difatti, nella sentenza *Leur-Bloem* (65), la Corte di Giustizia si è interrogata della proporzionalità delle misure antielusive per contrastare le forme di abuso della c.d. "*Direttiva fusioni*" (66). In quell'occasione, si è negata la possibilità per gli Stati membri di poter evocare una generale presunzione di evasione o elusione, disconoscendo i benefici fiscali della direttiva automaticamente a fronte dell'esclusione di alcune categorie operazioni. Ai

(65) Corte di Giustizia, sent. 17 luglio 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, secondo cui «l'art. 11 della direttiva va interpretato nel senso che per accertare se l'operazione che si intende effettuare abbia come obiettivo principale o come uno dei suoi obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale le autorità nazionali competenti devono procedere, in ciascun caso, ad un esame globale della detta operazione. Tale esame deve poter costituire oggetto di un controllo giurisdizionale. Ai sensi dell'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva, gli Stati membri possono prevedere che il fatto che l'operazione progettata non venga effettuata per valide ragioni economiche legittima una presunzione di frode o di evasione fiscale. Spetta loro predisporre le procedure interne necessarie a tal fine nel rispetto del principio di proporzionalità. Tuttavia, l'istituzione di una norma di portata generale che escluda automaticamente talune categorie di operazioni dall'agevolazione fiscale, sulla scorta di criteri come quelli menzionati nella seconda soluzione sub a), e a prescindere dal sussistere di un'effettiva evasione o frode fiscale, eccederebbe quanto è necessario per evitare una tale frode o evasione fiscale e pregiudicherebbe l'obiettivo perseguito dalla direttiva.

(66) Cfr. Direttiva 90/434/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati Membri diversi.

fini della valutazione della congruità agli obiettivi della direttiva e della necessità della misura antielusiva, occorre che ricorrano alcuni connotati indefettibili onde soddisfare il requisito della proporzionalità:

1) anzitutto, la misura antielusiva deve consentire un *esame complessivo* dell'operazione posta in essere, in quanto il diritto nazionale non può limitarsi alla predeterminazione sulla base di criteri generali o astratti e, come tali insuscettibili di dar luogo ad una accertamento in concreto dell'effettività della fattispecie. Detto in altri termini, la norma interna deve comunque consentire un approccio "casistico" e, quindi, deve essere atta all'accertamento secondo i fatti della particolare situazione esaminanda;
2) in secondo luogo, non è possibile escludere *a priori* dal beneficio fiscale alcune operazioni, dovendosi piuttosto colpire solo quegli assetti privi di *valide ragioni commerciali*;
3) deve esservi, comunque, la possibilità di ottenere un sindacato giurisdizionale di legittimità del disconoscimento del beneficio (67).

Rispetto alla fattispecie antielusiva consistente nell'indeducibilità, da parte della controllante, delle perdite generate dalle controllate residenti in altri Stati europei, è ben possibile individuare una giustificazione in ordine alla legittimità degli interessi tutelati e dell'idoneità della misura rispetto al fine perseguito (soddisfacendo per tale via i primi due passaggi argomentativi della proporzionalità), ma si potrebbe mettere in discussione la "necessità" dello strumento normativo.

(67) Nello stesso senso, è dato leggere anche la sentenza *ICI*, là dove censurava la circostanza che «la normativa controversa nella causa principale non ha l'obiettivo specifico di escludere da un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiose il cui scopo sia quello di eludere la legge fiscale del Regno Unito, ma considera, in via generale, qualunque situazione in cui le società controllate da un gruppo si trovino in maggioranza stabilite, per qualsiasi motivo, fuori dal Regno Unito» (Corte di Giustizia, sent. 16 luglio 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, C-264/96, punto 26; nello stesso senso, Corte di Giustizia, sent. 8 marzo 2001, *Metallgesellschaft Ltd e altri*, C-397/98; Corte di Giustizia, sent. 12 dicembre 2002, *Lankhorst-Hohorst GmbH*, C-324/00).

Il tema è stato oggetto di trattazione nella sentenza *Marks & Spencer* (68). In quell'occasione, la limitazione della sfera giuridica del privato riguardava la possibilità di far valere un diritto altrimenti ammesso dall'ordinamento del Regno Unito (deducibilità delle perdite). Ma tale restrizione viene vista nella prospettiva del disincentivo alla libertà di stabilimento riconosciuta dai Trattati (69).

A questo riguardo, gli Stati membri interessati avevano opposto tre diversi elementi di giustificazione e segnatamente: *i*) anzitutto, la ricorrenza di esigenze di equilibrato riparto del potere impositivo fra gli Stati; *ii*) la possibilità di una doppia deduzione delle perdite, ove fossero prese in considerazione nello Stato della controllante; *iii*) la sussistenza del rischio di evasione, ove venissero considerate nello Stato di stabilimento della controllata.

Tali istanze del sistema tributario vengono valorizzate in una prospettiva olistica (considerandoli nella loro complessiva portata), per ciò che, per un verso, gli obiettivi perseguiti sono legittimi (siccome rispondenti a tali esigenze di sistema) e, per altro verso, lo strumento viene congegnato in modo idoneo all'ottenimento del risultato auspicato dalla normativa.

Ciononostante viene messa in discussione la *necessità* della misura, in quanto lo Stato membro avrebbe potuto introdurre degli strumenti alternativi egualmente efficaci, ma meno restrittivi rispetto alla libertà di stabilimento. In particolare, si rimarcano varie fattispecie in cui la società controllata non ha potuto dedurre le perdite nel proprio Stato di residenza, pur essendovi altri strumenti a disposizione.

(68) Corte di Giustizia, sent. 13 dicembre 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03. Per alcuni commenti sulla sentenza v. S. CIPOLLINA, *La fiscalità delle perdite transfrontaliere infragruppo e la reviviscenza dell'"eccezione Marks & Spencer": il caso Bevola*, in *Riv. Dir. fin. e sc. fin.*, 1, 2019, p. 14; D. GUTMANN, *The Marks & Spencer Case: Proposals for An Alternative Way of Reasoning*, in *EC Tax Review*, 2003, pp. 154-158; E. DELLA VALLE, *L'utilizzazione cross-border delle perdite fiscali: il caso Marks & Spencer*, in *Rass. trib.*, 2006, pp. 994-1015; S. DOUMA – C. WYBREN NAUMBURG, *Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé?*, in *European Taxation*, 2006, pp. 431-442; M. LANG, *The Marks & Spencer Case: The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, in *European Taxation*, 2006, pp. 56-67; M.P. SCHEUNEMANN, *Decision in the Marks & Spencer Case: A Step Forward, but no Victory for Cross-border Group Taxation in Europe*, in *Intertax*, 2006, pp. 54-57; D. WEBER - B. DA SILVA, *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-border Group Taxation*, Alphen aan den Rijn, 2011.

(69) Artt. 43-48 Trattato CE, oggi artt. 49-55 TFUE.

Ciò posto, nella valutazione delle alternative si deve comunque considerare la possibilità per lo Stato membro di disconoscere benefici fiscali, là dove si tratti di contrastare costruzioni di puro artificio (*wholly artificial arrangement*) il cui scopo sia rivolto all'elusione delle norme tributarie (70). Detto in altri termini, il legislatore nazionale può implementare mezzi di contrasto ad assetti societari o strumenti giuridici privi di sostanza, posto che le circostanze concrete evidenziano il mancato svolgimento di un'attività economica sostanziale. A questo riguardo, gli indici rivelatori di tale mancanza di genuinità sono la carenza di un'organizzazione di *asset* o di personale o di locali impiegati nell'effettiva attività economica.

A questo argomento se ne affianca uno ulteriore riferito proprio al diniego di deduzione delle perdite generate in altro Stato membro da parte di una stabile organizzazione.

E invero, nel più recente caso *Bevola* (71), il processo di ottimizzazione involge nell'argomentazione dei giudici europei anche il principio di *capacità contributiva*.

La limitazione delle perdite generate altrove è suscettibile di preservare:

a) la ripartizione del potere impositivo per ciò che l'applicazione della normativa tributaria dello Stato in cui ha la residenza la società contribuente risulta necessaria per evitare che, in mancanza di una opzione per il consolidato, la società contribuente potrebbe aumentare *ad libitum* la base imponibile nello Stato membro della stabile organizzazione e diminuirla nello Stato in cui risiede;

(70) Corte di Giustizia, sent. 13 dicembre 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, punto 57; Corte di Giustizia, sent. 16 luglio 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, C-264/96, punto 26; Corte di Giustizia, sent. 11 marzo 2004, causa C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, punto 50.

(71) CGUE, sent. 12 giugno 2018, *Bevola*, C-650/16. Per un commento alla sentenza v. S. CIPOLLINA, *La fiscalità delle perdite transfrontaliere infragruppo e la reviviscenza dell'"eccezione Marks & Spencer": il caso Bevola*, in ult. op. cit.; C. FRANCIOSO, *Il caso Bevola: capacità contributiva e perdite definitive della stabile organizzazione*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2018, 3, pp. 863; P. CARDELLA, *The cross-border use of losses incurred through foreign permanent establishments: wavering between the territoriality principle and the so-called "Marks and Spencer exception". The "Bevola and Jens W. Trock" case*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2018, 3, pp. 176-194.

b) la coerenza del regime fiscale, in quanto occorre che sia dimostrato un nesso diretto fra il vantaggio fiscale derivante dalla normativa applicanda e la compensazione di tale beneficio con un prelievo fiscale. L'accertamento di tale nesso deve sussistere alla stregua dell'obiettivo perseguito dalla normativa esaminata (72). L'utilizzo da parte della società delle perdite generate dalla stabile organizzazione significherebbe sottostimare la capacità contributiva espressa da tale assetto, ove vi fosse una deduzione delle perdite conseguite all'estero senza tassazione degli utili della stabile organizzazione nello Stato di residenza della "società madre";

c) il rischio di favorire una doppia deduzione delle perdite (73).

Pur dovendosi riconoscere la legittimità dei fini e l'idoneità dei mezzi, si pone il problema di considerare se tale limitazione di deduzione delle perdite sia necessaria in ogni caso. E proprio su questo punto vengono in rilievo i profili di criticità della misura.

A questo riguardo, l'attenzione della giurisprudenza europea è rivolta allo specifico caso della definitività delle perdite. E invero, se nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione non è più ammessa la deduzione della perdita, viene meno la ragion d'essere della limitazione in quanto la misura risulterebbe eccessiva rispetto a quanto necessario per la tutela degli interessi voluti dalla norma tributaria. Val quanto dire che il connotato della definitività è suscettibile di mutare il quadro nel quale si colloca lo strumento normativo, disvelando all'evidenza la mancanza di necessità della restrizione alla libertà di stabilimento.

In questo senso, si ribadisce il principio di diritto espresso nella precedente sentenza *Marks & Spencer* secondo cui «la restrizione che la normativa di uno Stato membro impone alla libertà di stabilimento è *sproporzionata* in una situazione in cui, da un lato, la controllata non residente abbia esaurito le

(72) CGUE, sent. 30 giugno 2016, *Max-Heinz Feilen*, C-123/15, punto 30; CGUE, sent. 17 ottobre 2013, *Welte*, C-181/12, punto 59; CGUE, sent. 7 novembre 2013, K, C-322/11, punti da 65 a 66.

(73) CGUE, 3 febbraio 2015, *Commissione/Regno Unito*, C-172/13, punto 24.

possibilità di far fiscalmente valere le perdite esistenti nel proprio Stato di residenza a titolo dell'esercizio fiscale oggetto della domanda di sgravio nonché degli esercizi fiscali anteriori e, dall'altro lato, non sussistano possibilità affinché tali perdite possano essere fatte valere nel proprio Stato di residenza, a titolo degli esercizi futuri, sia dalla società stessa, sia da un terzo, segnatamente in caso di cessione di detta controllata a quest'ultimo».

Detto in altri termini, a fronte dell'esito positivo del test di definitività delle perdite, la limitazione della libertà di stabilimento non è più tollerabile, per cui la misura nazionale trasmoda la propria sfera di competenza, invadendo illegittimamente il campo di applicazione del diritto europeo.

B) Profili di criticità nelle discipline nazionali di exit taxation.

Un altro ambito di incidenza (indiretta) sulla libertà di stabilimento delle misure tributarie nazionali riguarda la disciplina, variamente declinata, dell'*exit taxation*. Anche in questo campo di indagine, la giurisprudenza europea ha ritenuto di dover condurre l'interpretazione delle competenze secondo il metodo della proporzionalità.

E difatti, la perdita del collegamento col territorio nazionale può radicare la pretesa erariale nazionale in ragione della mancanza di futuro prelievo rispetto a quel dato soggetto passivo. Il che però potrebbe essere una forma di disincentivo al trasferimento in altri Stati membri, limitando quindi le libertà fondamentali previste dai Trattati in base ad uno strumento (qual è quello fiscale) che dovrebbe essere orientato ad altri fini (ossia la realizzazione del concorso alla spesa pubblica di "tutti"). La fattispecie dell'*exit tax* è molto interessante per ciò che consente di verificare entro quale misura il legislatore nazionale può assoggettare a prelievo il soggetto passivo trasferitosi altrove, tenuto conto della perdita della residenza. Anche qui si tratta di mediare fra le diverse esigenze degli Stati membri all'equa ripartizione della potestà impositiva, quella delle Istituzioni europee alla tutela delle propria sfera di competenza, nonché quella dei cittadini europei alla protezione delle libertà fondamentali e, segnatamente, della libertà di stabilimento.

A livello europeo si è verificata un'evoluzione nella giurisprudenza della Corte di Giustizia con rilevanti implicazioni nella recente direttiva

ATAD, là dove si è apertamente introdotta una forma di prelievo in uscita volta all'armonizzazione della materia (74).

Sul punto occorre procedere gradatamente, passando in rassegna le più risalenti elaborazioni giurisprudenziali per venire, da ultimo, ai recenti sviluppi normativi europei.

Considerata in sé, la vicenda della tassazione delle plusvalenze pretensivamente realizzate in occasione del trasferimento all'estero della residenza fiscale realizza (indirettamente) una posizione deteriore in chi decide di stabilirsi altrove rispetto ai soggetti che rimangono nel territorio nazionale. Detto in altri termini, si tratta di una misura che è suscettibile (anche solo) di scoraggiare il contribuente dall'esercizio della libertà di stabilimento (75). Tuttavia, vi deve essere una mediazione con altre istanze di sistema (primo fra tutti, quella ad una corretta ripartizione della sovranità tributaria fra gli Stati membri). Il principio di proporzionalità viene quindi a realizzare il punto di equilibrio (la misura) fra gli interessi implicati dalle vicende di trasferimento della residenza.

Il ragionamento seguito – pur trovando nella proporzionalità gli indefettibili passaggi logici – risulta variabile a seconda della diversa declinazione delle circostanze rilevanti ai fini della valutazione dell'assetto normativo *sedes materiae*. A questo riguardo, si possono tracciare due fasi dell'evoluzione giurisprudenziale.

(74) Art. 5, direttiva n. 2016/1164/UE. A livello nazionale, la norma è stata recepita con il d.lgs. n. 142/2018, alla cui stregua si è ritenuta opportuna la riformulazione degli artt. 166 e 166-*bis* del TUIR.

(75) È ricorrente difatti nella giurisprudenza della Corte il principio di diritto secondo cui le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento vietano che lo Stato membro d'origine intralci lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria normativa. A questo riguardo si ritiene che vanno considerate restrizioni tutte le misure che vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio di tale libertà. Cfr. Corte di Giustizia, sent. 27 settembre 1988, causa 81/87, *Daily Mail e General Trust*, punto 16; Corte di Giustizia, sent. 18 novembre 1999, causa C-200/98, *X e Y*; punto 26, Corte di Giustizia, sent. 11 marzo 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, punto 45; Corte di Giustizia, sent. 30 novembre 1995, *Gebhard*, C-55/94, punto 37; Corte di Giustizia, sent. 17 ottobre 2002, *Payroll e a.*, C-79/01, punto 26; Corte di Giustizia, sent. 5 ottobre 2004, *CaixaBank France*, C-442/02, punto 11; Corte di Giustizia, sent. 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, punto 36; Corte di Giustizia, sent. 21 dicembre 2016, *AGET Iraklis* C-201/15, punto 48.

In un primo momento, la giurisprudenza europea ha dato luogo ad un'interpretazione più restrittiva della libertà di stabilimento, facendo un'applicazione particolarmente limitata della proporzionalità rispetto alle giustificazioni suffraganti le misure di tassazione in uscita. Sono riconducibili al novero di tali pronunciamenti le sentenze *de Lasteyrie* e *N*.

Nel primo arresto, il prelievo sulle plusvalenze latenti viene valutato alla luce del rischio di evasione fiscale. A questo riguardo, non vi può essere una presunzione generale di evasione a fronte del trasferimento della residenza all'estero; sicché, una restrizione della libertà di stabilimento – realizzata su una tale premessa – sono sproporzionate e, quindi, non possono essere giustificate. E difatti, la tutela dell'interesse al contrasto all'evasione o elusione può essere validamente ottenuta attraverso misure meno invasive come il pagamento dell'imposta dopo il trasferimento, garantendo quindi l'esercizio della libertà del privato che agisca i buona fede (76).

Nella sentenza *N*, la Corte di Giustizia ha aggiunto un ulteriore tassello a tale ricostruzione, negando la proporzionalità della misura proprio perché insufficiente sotto il profilo della necessità: e invero, in quella sede, si discuteva se l'obbligo di costituire una garanzia per il pagamento dell'imposta in caso di trasferimento della residenza potesse considerarsi una legittima limitazione della libertà di stabilimento. A questo riguardo, i giudici europei hanno negato che la sospensione del pagamento dell'imposta subordinata alla prestazione di idonea garanzia, in quanto tale condizione va al di là di quanto strettamente necessario alla stregua di strumenti alternativi e meno restrittivi per il contribuente. E invero, i giudici europei hanno ritenuto che le istanze di

(76) Cfr. Corte di Giustizia, sent. 11 marzo 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, punto 54, là dove leggesi nella valutazione della necessità dell'*exit tax* francese che «lo scopo perseguito, vale a dire impedire che un soggetto passivo trasferisca temporaneamente il suo domicilio fiscale prima di cedere titoli mobiliari con il solo scopo di eludere il pagamento dell'imposta sulle plusvalenze dovuta in Francia, può essere raggiunto da misure meno vincolanti o meno restrittive della libertà di stabilimento, con riferimento specificamente al rischio di un trasferimento temporaneo di tale tipo. […] le autorità francesi potrebbero in particolare prevedere la tassazione del contribuente che, dopo un soggiorno relativamente breve in un altro Stato membro, ritorni in Francia dopo aver realizzato le sue plusvalenze, il che eviterebbe di compromettere la situazione dei contribuenti il cui unico obiettivo sia quello di esercitare in piena buona fede la libertà di stabilimento in un altro Stato membro»

tutela contro i fenomeni di evasione potevano efficacemente inverate attraverso lo scambio di informazioni e la cooperazione nell'assistenza interstatuale alla riscossione, ossia due ambiti in cui è intervenuta l'armonizzazione a livello europeo (77).

Dopo questa prima fase, però, la giurisprudenza muta orientamento con la sentenza *National Grid Indus BV* (78), inaugurando un nuovo corso nell'applicazione della proporzionalità rispetto alla tassazione in uscita. E invero, nel caso sottoposto al vaglio dei giudici europei, si è esclusa la possibilità di ravvisare una difformità al diritto europeo di tali forme di tassazione, per ciò che non è dato predicare la sussistenza di una presunzione generale di evasione o elusione fiscale in base al mero trasferimento all'estero (79). Tuttavia, il prelievo in uscita trova una valida giustificazione nella ripartizione delle sovranità tributarie e nel principio di territorialità, per ciò che al momento del trasferimento v'è il rischio che lo Stato *a quo* perda il diritto di imporre tributi sui plusvalori generati sul proprio territorio rispetto agli *asset* del contribuente.

(77) Cfr. Corte di Giustizia, 7 settembre 2006, *N*, C-470/04, punti 52-53 là dove leggesi che «il legislatore comunitario ha già adottato taluni provvedimenti di armonizzazione, i quali perseguono in sostanza il medesimo obiettivo. In concreto, la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15), come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 novembre 2004, 2004/106/CE (GU L 359, pag. 30), permette ad uno Stato membro di chiedere alle autorità competenti di un altro Stato membro tutte le informazioni che gli sono necessarie per determinare correttamente l'imposta sul reddito (sentenze 28 ottobre 1999, causa C-55/98, Vestergaard, Racc. pag. I-7641, punto 26, e 26 giugno 2003, causa C-422/01, Skandia e Ramstedt, Racc. pag. I-6817, punto 42).

Inoltre, la direttiva del Consiglio 15 marzo 1976, 76/308/CEE, relativa all'assistenza reciproca in materia di ricupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché di prelievi agricoli e di dazi doganali (GU L 73, pag. 18), come modificata dalla direttiva del Consiglio 15 giugno 2001, 2001/44/CE (GU L 175, pag. 17), prevede che uno Stato membro possa chiedere l'assistenza di un altro Stato membro per il recupero dei crediti relativi a talune imposte, tra le quali quelle sul reddito e sul capitale».

(78) Corte di Giustizia, sent. 29 novembre 2011, *National Grid Indus BV*, C-371/10.

(79) Sullo stesso principio di diritto, v. anche Corte di Giustizia, sent. 16 luglio 1998, causa C-264/96, *ICI*, punto 26; Corte di Giustizia, sent. 26 settembre 2000, causa C-478/98, *Commissione c. Belgio*, punto 45; Corte di Giustizia, sent. 21 novembre 2002, causa C-436/00, *X e Y*, punto 62; Corte di Giustizia, sent. 4 marzo 2004, causa C-334/02, *Commissione c. Francia*, punto 27, nonché Corte di Giustizia, sent. 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, punto 50.

Ciò posto, il *focus* si concentra sull'incidenza di una riscossione immediata (anziché al momento di effettivo realizzo della plusvalenza). Tale circostanza viene valorizzata nell'apprezzamento del quadro normativo complessivo, essendo l'opzione per il rinvio della tassazione al momento di effettivo realizzo una misura meno invasiva della sfera di operatività della libertà di stabilimento. E ciò tenuto conto anche degli oneri amministrativi correlati al trasferimento, quale in specie la presentazione della dichiarazione annuale. Sicché, la portata innovativa del pronunciamento risiedeva proprio nel riconoscimento della proporzionalità della misura ove il contribuente trasferito avesse potuto scegliere fra la riscossione differita e la dichiarazione annuale fino al momento dell'effettivo realizzo delle plusvalenze, ritenendo i giudici di poter scindere il momento della determinazione della determinazione dell'imponibile da quello della riscossione (80).

Su tale punto fondamentale, dipoi, si è innestata la giurisprudenza relativa al rinvio della tassazione in uscita. In particolare, pur confermando l'effetto dissuasivo dell'esercizio della libertà di stabilimento, i giudici hanno riconosciuto un equo bilanciamento con l'interesse degli Stati all'equa ripartizione della potestà impositiva, ove non sia possibile in concreto l'accertamento dell'effettiva realizzazione e, quindi, risulta difficile l'applicazione del prelievo da parte dello Stato *a quo*.

Nella valutazione del contrario interesse del contribuente, tuttavia, la libertà di stabilimento è suscettibile di venire compressa dalla misura fiscale,

(80) Corte di Giustizia, sent. *National Grid Indus BV*, ove leggesi che «la sorveglianza degli elementi dell'attivo si riferisce solo alla riscossione del debito d'imposta e non alla sua determinazione. Come infatti risulta dal punto 64 della presente sentenza, l'art. 49 TFUE non osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui alla causa principale, che prevede che l'importo del prelievo dovuto sulle plusvalenze relative agli attivi di una società, che a causa del trasferimento della propria sede amministrativa effettiva in un altro Stato membro cessa di percepire utili tassabili in tale Stato membro, sia fissato in via definitiva al momento di tale trasferimento di sede. Orbene, nei limiti in cui una società che opta per il pagamento differito di tale imposta consideri necessariamente che la sorveglianza degli elementi dell'attivo per i quali sia stata constatata una plusvalenza al momento di tale trasferimento di sede non le arreca eccessivi oneri amministrativi, nemmeno gli oneri gravanti sull'amministrazione fiscale dello Stato membro di provenienza e legati al controllo delle dichiarazioni relative ad una siffatta sorveglianza possono essere ritenuti eccessivi». Per un commento a tale pronunciamento, vedasi C. DE PIETRO, *"Exit tax" societaria e le garanzie della proporzionalità: una questione rimessa agli Stati membri*, in *Rass. trib.*, 2012, fasc. 5, pp. 1356-1370.

purché la risposta sia proporzionata ammettendo la possibilità di un pagamento rateale dell'imposta (in cinque anni e senza interessi) e, comunque, con la prestazione di una garanzia, sol ove ricorra in concreto il rischio di mancato recupero dell'imposta (81).

A questo dato si aggiunse un'ulteriore considerazione su fattispecie in cui la dilazione aveva ambiti temporali maggiori: e difatti, nella sentenza *Verder LabTec GmbH*, si riconobbe la proporzionalità di un'imposta sulle plusvalenze latenti, proprio perché suscettibile di essere scaglionata in dieci anni (82).

Da ultimo, all'esito della procedura di infrazione attuata dalla Commissione Europea contro il Portogallo, la Corte di Giustizia ha censurato la mancanza di proporzionalità dell'*exit tax*, in quanto il contribuente non aveva avuto la possibilità di dilazionare il pagamento dell'imposta (83).

Se questo è il modello in cui può legittimamente svilupparsi un regime di tassazione in uscita, l'art. 5 della direttiva ATAD introduce una regolamentazione uniforme della tassazione in uscita. Caratteristiche fondamentali della nuova normativa europea sono le seguenti:

1) l'istituzione dell'imposta è obbligatoria per tutti gli Stati membri (84);
2) la possibilità di dilazionare il pagamento su un arco temporale di cinque anni (85); nel qual caso, possono essere calcolati gli interessi;
3) la prestazione di garanzia è subordinata solo previa dimostrazione di un rischio concreto e attuale di mancato pagamento;

(81) CGUE, sent. 23 gennaio 2014, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH*, C-164/12.

(82) CGUE, sent. 21 maggio 2015, *Verder LabTec GmbH*, Causa C-657/13.

(83) CGUE, sent. 21 dicembre 2016, *Commissione c. Portogallo*, C-503/14.

(84) L'art. 5 cit. recita testualmente che «un contribuente è soggetto ad imposta per un importo pari al valore di mercato degli attivi trasferiti, al momento dell'uscita degli attivi, meno il loro valore a fini fiscali». I presupposti vengono individuati nel trasferimento di *asset* (1) dalla sede centrale alla stabile organizzazione oppure (2) dalla stabile organizzazione alla sede centrale; (3) il trasferimento della residenza (salvo che gli *asset* rimangano nel territorio dello Stato a quo con una stabile organizzazione); (4) il trasferimento di una stabile organizzazione in altro Stato.

(85) La riscossione immediata, tuttavia, è possibile sol ove: a) gli *asset* siano venduti; oppure siano trasferiti in uno Stato terzo; b) la residenza del contribuente sia trasferita in uno Stato terzo; c) vi sia il fallimento del contribuente; d) il contribuente non riesca a pagare le rate e non ponga rimedio a tale situazione entro 12 mesi.

4) rilevanza del criterio del valore di mercato degli *asset* (86).

Tali essendo i principali elementi del regime introdotto a livello europeo, è dato dubitare di una soluzione che imponga l'intervento normativo in una materia in cui è pacifico che vi sia una forma di restrizione della libertà di stabilimento, ancorché si debba valutare il grado entro cui tale libertà possa essere validamente compressa e in quale misura l'esercizio della potestà tributaria può giustificare tale intervento. Sotto questo profilo è difficile intravedere come l'armonizzazione in *sede materiae* (ossia imposte dirette) possa concretamente essere idonea al consolidamento del Mercato Interno attraverso la tutela delle libertà fondamentali, se si considera che la libertà di stabilimento è obiettivamente incisa da tale forma di prelievo.

Oltre a ciò, si è segnalato in dottrina come la direttiva si ponga in contrasto con il principio di proporzionalità nella delimitazione delle competenze fra diritto europeo e diritto nazionale: e difatti, si pone il dubbio circa la necessità della misura, in quanto gli Stati possono agire unilateralmente per conseguire i propri interessi (ripartizione della sovranità in base alla territorialità e coerenza fiscale), ma il Consiglio di Europa ha la possibilità di agire con la concertazione degli Stati, onde ottenere un intervento egualmente efficace (cioè idoneo rispetto al fine), ma meno invasivo rispetto alla libertà di stabilimento e alla circolazione dei capitali (87). A questo riguardo, si pensi alla proposta della *Common Consolidated Corporate Tax Base* per molto tempo considerata fra le principali iniziative in materia di imposte dirette (88). Iniziative di questo tipo avrebbero potuto essere più efficaci e meno invasive di

(86) Per valore di mercato si intende «l'importo in cambio del quale un attivo può essere scambiato o reciproche obbligazioni possono essere fissate tra acquirenti e venditori indipendenti e disponibili nel quadro di una transazione diretta».

(87) Sul punto vedasi, P.A. CAVALCANTE KOURY, *The end of the "Luxemburg effect" an analysis of the protection of fundamental freedoms regarding exit taxes and implementation of anti-BEPS measures by European Union*, in *European Taxation*, 2018, 11.

(88) Si tratta della proposta della Commissione Europea del 25.10.2016, COM(2016) 685 final. Tale iniziativa consentirebbe alle imprese di considerare l'Unione come un mercato unico ai fini dell'imposta sulle società, facilitando in tal modo la loro attività transfrontaliera e promuovendo scambi e investimenti. A questo proposito si prevede l'*apportionment formula* ossia uno strumento che consente di attribuire i redditi mediante una formula basata su tre fattori cui è assegnata la medesima ponderazione (ossia attività, lavoro e fatturato). Tali elementi di rilevanza della distribuzione della base imponibile sono strettamente connessi al luogo in cui un'impresa realizza i suoi profitti. Per tale ragione, essi risultano maggiormente

un'istituzione generalizzata e vincolante per tutti gli Stati della tassazione in uscita.

Ma poi non sembra coerente con la giurisprudenza della Corte di Giustizia la scelta dell'ATAD di introdurre una dilazione limitata ad un arco di tempo limitato a soli 5 anni di rateazione, quand'invece nella surricordata causa *Verder LabTec GmbH* è stata riconosciuta la proporzionalità della rateazione scaglionata in dieci anni. Quindi non è dato comprendere la ragione per cui tale possibilità è stata ridotta nel beneficio temporale.

Questi argomenti sono del tutto idonei a fondare dei dubbi di conformità ai Trattati della nuova disciplina sull'*exit tax* e ciò proprio sulla base della violazione della proporzionalità, quale principio fondamentale interpretativo che è stato valorizzato dalla Corte di Giustizia per l'esatta comprensione della delimitazione del raggio applicativo del diritto europeo nella tutela delle libertà fondamentali dell'Unione Europea.

3.1.3. Segue: limitazioni incidentali nel diritto tedesco e l'applicazione della proporzionalità.

Come già accennato supra, nell'ordinamento tedesco, l'applicazione della proporzionalità a livello individuale (cioè la possibilità di considerare la misura del prelievo fiscale in relazione alla singola posizione del contribuente) non è riconosciuta come concretamente ammissibile. E ciò per una ragione strutturale ravvisabile nella *Leistungsfähigkeit* (capacità contributiva) che risulta espressione del principio di eguaglianza nel diritto tributario, cosicché non è dato derivare esattamente l'applicazione della proporzionalità

idonee a ostacolare pratiche di pianificazione fiscale aggressiva rispetto ai metodi ampiamente diffusi di determinazione dei prezzi di trasferimento per l'assegnazione dei profitti. Sugli ultimi sviluppi relativi a tale argomento, vedasi V. CERIANI, *Riflessioni sul coordinamento internazionale della fiscalità d impresa*, in *Rass. trib.*, 2019, 1, pp. 30-61; C. SCARDINO, *La UE rilancia la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB)*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2016, 3, pp. 34-38; M. NIEMINEN, *Destination-with-Credit Formula: A Simple Add-On that Would Make the CCCTB More Resilient in the Face of Tax Competition and Tax Planning*, in *Intertax*, 2019, 47, 5; P. SELICATO, *The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) between the exigences of harmonization of the corporate tax and the problems of compatibility with the national system*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2009, 1, pp. 145-159; D. CANÉ, *La proposta di Direttiva per una CCCTB: una analisi per principi*, in *Rass. trib.*, 2012, 55, 6, pp. 1511-1546.

nel senso cristallizzato dalla dogmatica elaborata nel campo del diritto di polizia (di cui si è detto nel capitolo secondo). È obiettivamente difficile azionare dinnanzi alle Corti tributarie un diritto onde censurare la mancanza di proporzionalità del prelievo in concreto, non essendo dato vedere come si possa far valere il controllo sul rapporto fra mezzo e fine oppure l'argomentazione derivante dalla proporzionalità in senso stretto.

Però un ambito di applicazione proprio può riguardare le c.d. *Lenkungsteuern*, ossia imposte che perseguono un fine extrafiscale, orientando, di fatto, la condotta dei cittadini/contribuenti. Rispetto a queste fattispecie che risultano problematiche rispetto alla capacità contributiva, la normativa tributaria deve rispondere ad una specifica giustificazione.

E difatti, la giurisprudenza del *Bundesverwaltungsgericht* è ormai da tempo consolidata nell'ammettere la legittimità costituzionale della disciplina fiscale avente un effetto di orientamento o comunque promozionale (*Lenkungswirkung*) (89), potendo essere lo scopo principale o secondario della normativa (90).

Tuttavia, il principio di proporzionalità costituisce il grimaldello per sindacare le scelte legislative di orientamento, onde verificare se esse possano avere o meno un "*effetto giugulatorio*" anche tenuto conto di altre libertà fondamentali dell'individuo che potrebbero essere implicate dalla vicenda tributaria (*erdrosselnde Wirkung*).

Tale profilo è stato fatto oggetto di un'approfondita analisi da parte del *Bundesverwaltungsgericht* in occasione di un giudizio sulla tassazione dei cani da combattimento (*Kampfhundesteuer*) (91), ossia una forma di prelievo che veniva consentita dalla legge federale e rispetto alla quale i Comuni potevano prevedere delle maggiorazioni. Nel caso sottoposto al vaglio della Corte di Lipsia, il Comune di Bad Kohlgrub aveva istituito l'imposta locale secondo la legge bavarese recante le razze canine soggette ad imposta (statuto

(89) In tal senso, v. BVerfG, 27 giugno 1991 - 2 BvR 1493/89 - BVerfGE 84, 239 <274>; decisione del 22giugno 1995 - 2 BvL 37/91 - BVerfGE 93, 121 <147>.

(90) Cfr. BVerfG, sentenza 10 dicembre 1980 - 2 BvF 3/77 - BVerfGE 55, 274 <299> e 7 maggio 1998 - 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95 - BVerfGE 98, 106 <118>.

(91) V. BVerwG, sentenza del 15.10.2014 - 9 C 8.13

del 10 luglio 1992, *KampfhundeVO*, § 1, paragrafi 1 e 2, nonché art. 3, par. 1, *KAG Bayern*). In particolare, il Comune incrementava di ben 26 volte l'imposta fissa prevista dalla legge. Nel giudizio, i ricorrenti – oltre a lamentare l'effetto strangolamento derivante da siffatta disciplina – censuravano anche che in concreto fosse stato rilasciato un certificato attestante la minore aggressività del proprio Rottweiler.

A questo riguardo, secondo il Tribunale Amministrativo Federale, l'aumento della tassazione prevista a livello locale si giustifica alla stregua del sotto-principio dell'idoneità, per ciò che la finalità perseguita attraverso il prelievo fiscale, in linea di principio, sarebbe coerente con l'interesse pubblico. E difatti, il tributo è un'imposta locale fondata sulla circostanza che la detenzione di un cane è un qualcosa che va al di là delle esigenze strettamente necessarie e, come tale, richiede un ulteriore impegno di spesa a carico del proprietario (ancorché non elevato). In questo senso, la competenza a legiferare in materia non deve riguardare anche la materia implicata (ossia quella relativa alla detenzione dei cani), essedo sufficiente la competenza in materia fiscale (nel caso di specie, riconosciuta dall'art. 105, comma 2.a GG e dall'art. 3, par. 1 del *Kommunalabgabengesetz* della Baviera).

Fermo ciò dal punto di vista del rispetto della gerarchia delle fonti, il Tribunale ha riconosciuto la legittimità dello scopo di orientamento (*recte*: di disincentivo) in capo alla Municipalità, il quale può istituire maggiorazioni di imposte sui cani da combattimento, proprio perché astrattamente essi sono dotati di obiettiva pericolosità e, quindi, l'elevato livello di tassazione può avere un effetto volto ad escludere la detenzione di tali animali pericolosi entro i propri confini comunali.

Tuttavia, si riconosce l'annichilimento della libertà di allevare un cane, proprio alla luce dell'elevata tassazione che non solo disincentiva, ma annulla la libertà dei privati: e difatti, l'imposta richiedeva il versamento di un importo superiore di ben 26 volte rispetto al tributo dovuto per le altre razze canine. Il che – anche tenuto conto delle imposte istituite da altre Municipalità – rendeva l'imposta sproporzionata. E difatti, il livello di tassazione può riflettere i maggiori oneri da sostenere per mantenere i cani da combattimento

rispetto ai cani normali, ma il legittimo scopo perseguito dalla norma non deve trasmodare nella realizzazione di una *funzione impeditiva* (*Verhinderungsfunktion*).

A questo riguardo, si valuta il tributo nella sua dimensione di imposta sul consumo, che, come è ben noto, richiede l'apprezzamento della capacità contributiva (*Leistungsfähigkeit*) nella forma economicamente espressa dalle uscite patrimoniali. Le imposte di tale tipo, quindi, devono essere fondate sulla rilevazione delle spese. Sicché, là dove l'imposta per il mantenimento del cane risulta sproporzionata rispetto alle spese secondo l'*id quod plerumque accidit*, il contribuente medio non avrebbe più le disponibilità economiche per acquistare o detenere tali animali.

In questo senso, il superamento del costo medio di mantenimento dei cani evidenzierebbe secondo il Tribunale il risultato ostativo all'esercizio della libertà incidentalmente limitata (ossia l'acquisto e il mantenimento del cane), in quanto le spese si aggirerebbero fra l'importo di Euro 900 ed Euro 1.000,00 e l'imposta ascenderebbe ad Euro 2.000,00. Alla luce di tale sproporzione fra l'indice di capacità contributiva e l'imposta si disvela all'evidenza la distorsione dello strumento fiscale rispetto all'obiettivo extra-fiscale perseguito, restringendo illegittimamente la sfera di libertà del privato e, segnatamente, nella libertà di allevare tali tipi di animali.

È chiaro come la struttura dell'imposta corrispondente alla tassazione sul consumo (*Aufwandsteuer*) venga ad essere analizzata secondo il prisma delle finalità (extra-fiscali) perseguite e nella dimensione fattuale, ossia sotto il profilo dell'accertamento del costo medio sostenuto dai contribuenti in situazioni analoghe per le spese di mantenimento. In tale logica, essendo l'imposta superiore rispetto alla capacità contributiva colpita (presupposto), il regolamento comunale non può che essere illegittimo, in quanto l'impedimento della libertà dell'individuo (e non già il mero disincentivo) rende sproporzionato il mezzo rispetto ad uno scopo, ancorché quest'ultimo sia in sé ammesso dall'ordinamento (*i.e.* dissuadere dall'acquisto e dalla detenzione di animali connotati da obiettiva pericolosità sociale).

Il *Bundesverwaltungsgericht* è invece pervenuto a diversi approdi in relazione all'effetto giugulatorio denunciato rispetto all'imposta sui divertimenti (*Vergnügungssteuer*), gravante sul titolare delle *slot machine* e di difficile traslazione sul soggetto che si avvale di tali forme di intrattenimento.

Tuttavia, a differenza della sentenza sull'imposta sui cani da combattimento, il Tribunale di Lipsia non pare aver dato luogo ad una pronunciamento avente coerenza fra il presupposto e la struttura dell'imposta. E difatti, il collegio – nonostante l'evoluzione della normativa – ha ritenuto di confermare l'orientamento secondo cui l'imposta sui divertimenti sarebbe un'imposta sul consumo (*Aufwandsteuer*). Non infirma tale conclusione la rilevanza dell'utile lordo (*Einspielergebnisses*), siccome essa avrebbe la funzione di un mero parametro di commisurazione del tributo (92) e, come tale, non sarebbe il presupposto imponibile che, invece, risiederebbe pur sempre nell'intrattenimento. Rispetto a tale fatto generatore di imposta, l'imprenditore assolverebbe alla funzione di riscossione dell'imposta, ancorché la traslazione non sempre sia possibile in relazione ad ogni singolo caso. Ad ovviare a tale inconveniente, il mantenimento della redditività sarebbe possibile con la modifica delle scelte imprenditoriali e cioè attraverso l'aumento dei prezzi o delle vendite oppure mediante la riduzione di altri costi.

Anche la giurisprudenza del *Bundesverfassungsgericht* aveva riconosciuto la potestà impositiva decentrata rispetto alle imposte sulle spese ai sensi dell'articolo 105, par. 2 bis, GG, secondo cui gli Stati hanno il potere di legiferare sulle imposte locali sui consumi e sulle spese, purché tali tributi non siano i medesimi delle imposte regolate dal governo federale e, quindi, non si realizzi una doppia imposizione sui medesimi presupposti. Il tributo locale sul divertimento era stato ricondotto dalla Corte a novero delle imposte locali convenzionali di consumo e di spesa, quale "accisa o tassa di circolazione con portata locale" ("*Verbrauch- oder Verkehrsteuer mit örtlich bedingtem Wirkungskreis*") (93).

(92) BVerfG, 4 febbraio 2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1 <16 ff.>

(93) In tal senso, BVerfGE, 4 Febbraio 2009, - 1 BvL 8/05; BVerfGE 10 maggio 1962 BVerfGE 40, 52 <55>; BVerfGE 40, 56 <64>; BVerfGE 14, 76 <90>; BVerfGE 31, 8 <16>.

Nei due casi analizzati parrebbe che il Tribunale abbia avuto due diverse soluzioni nel valutare la coerenza con il presupposto, ritenendo nel primo caso il diritto del privato limitato indirettamente dall'eccessivo livello di tassazione, mentre nel secondo – probabilmente per una logica di *self restraint* – ha escluso l'effetto strangolamento (e, quindi, riconosciuto la proporzionalità rispetto alla libertà di iniziativa dell'esercente l'attività di gioco), ancorché vi possa essere un rischio di distorsione dell'imposta sul consumo in un'imposta sul reddito lordo. Il che lascia perplessi circa l'esito di tale ultimo risultato.

La dottrina tedesca (94) – pur disconoscendo l'operatività del principio di proporzionalità secondo la struttura tradizionale del diritto di polizia rispetto al caso concreto del contribuente – ha individuato un ambito di rilevanza del metodo di controllo in parola rispetto alla categoria delle *Lenkungsteuern*, là dove lo scopo extrafiscale consentirebbe di derogare alla capacità contributiva e, quindi, al principio di eguaglianza tributaria. Ciò varrebbe sia per le imposte di disincentivo che per le misure di agevolazione. In tali casi è richiesta una giustificazione speciale scaturente dal particolare rilievo dell'ulteriore interesse perseguito dallo Stato. Val quanto dire che l'incidenza dei tributi extrafiscali sulle libertà dell'individuo possono essere sottoposte al vaglio di costituzionalità in base all'idoneità, necessità e adeguatezza della norma istitutiva la *Lenkungsteuern* (95).

3.1.4. Finalità extra-tributarie, imposte di disincentivo e proporzionalità.

Anche nel nostro ordinamento viene in rilievo il tema delle imposte con funzione di disincentivo di talune attività ritenute portatrici di interessi da contrastare.

(94) Cfr. H. KUBE, *Verhältnismäßigkeit von Steuern und Abgaben*, in M. Jestaedt, – O. Lepsius, *Verhälnismäßigkeit: Zur Tragfähigkeit eines verfassungsrechtlichen Schlüsselkonzepts*, Tübingen, 2015.

(95) Cfr. H. KUBE, *Verhältnismäßigkeit*, ult. op. cit., p. 175, il quale fa riferimento all'imposta sule bibite rifrescanti con aggiunta di alcol (*Alkolposteuer*).

Si pensi a questo riguardo ai tributi ambientali, volti a colpire le emissioni inquinanti, a scoraggiare prodotti nocivi e, quindi, indirettamente a preservare le risorse naturali di per sé scarse. In tale ambito, l'intervento fiscale è stato promosso a livello europeo ed internazionale proprio al fine di implementare misure volte a concretizzare il principio "chi inquina, paga". Detto in altri termini, si vuole riconoscere una forma di responsabilità verso la collettività a carico di chi reca pregiudizio alle risorse naturali. Tale logica rende problematica la figura di imposta rispetto alla nostra tradizione giuridica, in quanto, se in altri ordinamenti europei non v'è rilevanza dell'*ability to pay*, (96), nell'esperienza italiana la capacità contributiva richiede che – in particolare secondo la tesi assoluta del principio – si debba assicurare la rispondenza dell'imposta a taluni indici di forza economica ben individuati (*i.e.* reddito, patrimonio e consumo). A questo riguardo, si è discusso se tali forme di tassazione possano avvicinarsi all'imposta sul consumo (97); oppure se si tratti di una forma di responsabilità che dovrebbe fuoriuscire dall'ambito della fiscalità in una logica meramente compensativa del danno arrecato all'ambiente (98); oppure se si debba considerare, oltre al pregiudizio alle risorse

(96) Si pensi all'art. 17, comma 29, l. n. 449/1997 sulla tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossido di azoto e al regolamento attuativo emanato con d.P.R. 26 ottobre 2001, n. 416, là dove si prevede che «la tassa è dovuta nella misura di euro 106 per tonnellata/anno di anidride solforosa e di euro 209 per tonnellata/anno di ossidi di azoto e si applica ai grandi impianti di combustione». Nello stesso senso, si rammenta la tassazione sulle emissioni di anidride carbonica e misure compensative (c.d. *Carbon Tax*) di cui all'art. 8 della l. n. 448/1998. Nel novero dei tributi ambientali si rinviene anche l'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI) disciplinata nell'art. 1, commi da 634 a 658 della l. n. 160/2019 (c.d. *Plastic tax*) e la cui entrata in vigore è stata rinviata al 1° gennaio 2021 ai sensi dell'art. 133 del d.l. n. 34/2020. In dottrina, v. S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in L. ANTONINI. *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, 2010; F. GALLO - A. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999; F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib*., 2010, p. 303; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib*., 2003, p. 1614.

(97) v. F. GAFFURI, *Ancora dell'attitudine alla contribuzione*, secondo cui «il prelievo ambientale è, in effetti, un tributo che colpisce lo sfruttamento intensivo (e quindi superiore ai livelli della normalità) di risorse o di condizioni naturali, così impedendo alla generalità il godimento, in ugual misura o con accettabili diversificazioni, di beni che dovrebbero essere a disposizione di ogni individuo».

(98) v. A GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 28, il quale ritiene che i tributi ambientali «siano più propriamente qualificabili come prelievi bensì ablativi di una posizione di ricchezza prodotta dall'attività nella quale tali sostanze sono impiegate o prodotte, ma non riproduttivi dell'art. 53 del titolo giuridico legittimante il prelievo medesimo», essendo maggiormente plausibile che «il titolo di quella ablazione risieda nel

naturali, anche il beneficio che ne ritrae il soggetto inquinante (99); o ancora e secondo l'orientamento dottrinale teso a valorizzare l'obbligazione tributaria quale criterio di riparto, i tributi ecologici sarebbero conformi al principio di capacità contributiva in ragione della necessità di introdurre un mezzo per assicurare il concorso alle spese relative ai danni cagionati dall'inquinamento (100).

Ad ogni modo e senza voler entrare nella discussione sul punto, un dato è certamente evidente e cioè che tali forme di tassazione sono state introdotte per orientare la condotta di alcuni contribuenti (particolarmente, inquinanti) al fine di condurre alla realizzazione di imprese ecosostenibili e, quindi, per rimediare alle esternalità negative procurate da alcune iniziative economiche.

Un altro caso di imposte di disincentivo riguarda i tributi relativi alla c.d. fiscalità alimentare, ossia imposte pigouviane volte a condurre la scelta dei consumatori verso prodotti più sani e con prezzi meno elevati in ragione del minor carico fiscale. In questo senso si rivolge l'imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate (101).

Un ulteriore esempio di imposta diretta all'orientamento delle scelte dei contribuenti è l'addizionale IRPEF pari al 10% sui compensi variabili a titolo

danno o nell'illecito e, dunque, che sia possibile qualificarla come obbligazione riparatoria o sanzionatoria, anziché contributiva».

(99) Nella prospettiva della capacità contributiva declinata in termini di principio del beneficio, vedasi D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, p. 200.

(100) Cfr. F. GALLO, *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, p. 96, là dove si rimarca che «l'accoglimento della nozione di capacità contributiva come criterio di riparto, equo e ragionevole, porterebbe agevolmente a identificare i fatti e le situazioni socialmente rilevanti e concretamente espressive di potenzialità economica nell'unità fisica che incide sull'ambiente oggettivamente inteso o forse, ancora meglio, nello stesso comportamento umano che procura un qualche danno all'ambiente, a prescindere dal fatto che esso si ripercuota sull'uomo. E la misurabilità economica dell'emissione inquinante sarebbe garantita non in funzione dell'emissione stessa, ma in funzione degli svantaggi che può recare all'ambiente ovvero in termini di comparazione con altre emissioni meno o niente affatto inquinanti». Cfr. anche A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in L. PERRONE e C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 12 ss.

(101) Cfr. art. 1, commi 661, l. n. 160/2019, la cui entrata in vigore è stata rinviata al 1° gennaio 2021 ai sensi dell'art. 133 del d.l. n. 34/2020. In dottrina, da ultimo, v. A.F. URICCHIO, *Fiscalità alimentare e circolare: problemi e opportunità a seguito dell'introduzione di "sugar tax" e "plastic tax"*, in *Diritto agroalimentare*, 2020, 1, p. 185 ss.

di *bonus* o *stock option*, che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione e che sono erogati in favore di *manager* operanti nel sistema finanziario (102). La finalità è proprio extra-tributaria, in quanto il legislatore esplicita che l'intervento fiscale è una «misura di contrasto all'adozione di detti sistemi retributivi», la cui adozione è resa necessaria in considerazione degli effetti distorsivi, prodotti sul sistema finanziario e sull'economia mondiale dal riconoscimento di emolumenti variabili correlati agli andamenti del mercato ed erogati in favore di manager ed amministratori di banche ed istituti finanziari (103). E difatti, nel corso del summit del G20 tenutosi a Pittsburgh il 24 e 5 settembre 2009, i governi – nel *G20 Leaders Statement* – prendevano atto della necessità di potenziare il sistema di regolamentazione del mercato finanziario, ritenendo che le elevate indennità riconosciute ai manager fossero strettamente correlate all'adozione di condotte rischiose per la stabilità finanziaria. Su tali basi fu deciso di riformare tali forme di retribuzione, orientando le scelte verso strumenti incentivanti la concessione delle indennità dei *manager* basati su criteri valorizzanti la creazione di valore nel lungo periodo, piuttosto che l'adozione di elevati rischi finanziari (104).

Al riguardo, la Corte costituzionale ha giudicato la sussistenza di una ragionevole giustificazione a tale discriminazione qualitativa dei redditi, proprio tenuto conto della circostanza che l'inasprimento del prelievo fiscale costituisce un disincentivo per dette prassi retributive. Ma l'idoneità della misura discende dalla circostanza che la tassazione riguarda soggetti passivi che

(102) Cfr. art. 33, d.l. 31 maggio 2010, n. 78.

(103) Nella relazione di accompagnamento di cui all'A.S. n. 2228/2010 leggesi testualmente che «in considerazione degli effetti distorsivi, prodotti sul sistema finanziario e sull'economia mondiale dal riconoscimento di *bonus* e *stock options* collegati agli andamenti del mercato ai manager e agli amministratori di banche ed istituti finanziari, evidenziati nel corso delle riunioni del G20, la norma introduce, come misura di contrasto all'adozione di detti sistemi retributivi, l'applicazione di una addizionale del 10 per cento sui compensi corrisposti a tale titolo che eccedano il triplo degli emolumenti fissi della retribuzione».

(104) Nelle *G20 Leaders Statement*, si dichiarava infatti che «*excessive compensation in the financial sector has both reflected and encouraged excessive risk taking. Reforming compensation policies and practices is an essential part of our effort to increase financial stability. We fully endorse the implementation standards of the FSB aimed at aligning compensation with long-term value creation, not excessive risk-taking*».

sono in grado di porre in essere attività speculative (suscettibili di pregiudicare la stabilità finanziaria) in ragione del tasso di professionalità, della autonomia operativa, del potere decisionale di cui tali *manager* godono, nonché dell'aspirazione a maggiori guadagni personali (105).

Sicché, il rischio cui la disciplina fiscale ambisce di prevenire non potrebbe ricorre per l'attività degli altri contribuenti che vengono retribuiti in modo analogo, ma non possono strutturalmente incidere, con il loro operato, sulla stabilità dei mercati finanziari. E va da sé che, ove si estendesse l'applicazione di tale prelievo oltre i ridetti contribuente, la normativa si renderebbe incoerente rispetto ai fini internazionali cui si ritiene di dover far fronte (106).

In tutte le fattispecie surricordate, v'è un aspetto curioso che connota la disciplina fiscale, in quanto si vuole introdurre un intervento volto ad assicurare il concorso alla spesa pubblica (ciò per cui l'imposta è strutturalmente concepita), ma il fine secondario (extrafiscale) viene raggiunto proprio quando l'imposta non viene riscossa. Se si vuole, il fenomeno appare, per certi versi, contraddittorio in considerazione della prospettiva di analisi che intravede l'obbligazione tributaria come criterio di riparto: nelle ipotesi testé passate in rassegna, la fattispecie (connotata da una *ratio* disincentivante) raggiunge il proprio scopo secondario (quando lo Stato non riscuote il tributo), pur non assolvendo la finalità primaria (finanziamento della spesa pubblica). Detto in altri termini, si tratta di imposte create per ottenere nobilissimi risultati (ossia, rispettivamente, la tutela dell'ambiente, della salute e della stabilità mercato finanziario) sol ove il concorso alla spesa pubblica non è realizzato, perché i contribuenti sono disincentivati dall'integrazione del presupposto di tali tributi.

Su tali aspetti, la dottrina della Scuola di Pavia ha avuto modo di elaborare le più attente speculazioni scientifiche, riconoscendo per prima le potenzialità (e le criticità) della leva fiscale al fine del raggiungimento degli scopi

(105) Cfr. Corte cost., sent. 16 luglio 2014, n. 201.

(106) Al riguardo, è ritenuta illegittima l'applicazione dell'addizionale *de qua* rispetto agli emolumenti erogati da *holding* industriali. In tal senso vedansi, C.T.R. della Lombardia, sent. 14 ottobre 2019, n. 3949; C.T.P. di Bologna, sent. 28 ottobre 2016, n. 1238; C.T.P. di Torino, sent. 2207/6/2014.

voluti dal *policy maker*. In tal modo si è segnato il passaggio dalla finanza neutrale alla finanza funzionale (107). Alla luce degli importanti contributi di Mario Pugliese, anche la Commissione economica istituita presso l'Assemblea Costituente ebbe a discutere dell'opportunità di distinguere le entrate fiscali da quelle extrafiscali, essendovi chi sosteneva addirittura di limitare la possibilità di introdurre tributi diretti ad incidere sulle scelte della vita economica o sociale. A questo proposito, si richiedeva di introdurre regole proprie e differenti da quelle dei tributi. Tuttavia, il tema venne superato dall'osservazione secondo cui tutti i tributi hanno un obiettivo impatto economico sulle scelte economiche (108), con la conseguenza che risulta arduo in concreto identificare le fattispecie in cui la finalità extrafiscale risulta prevalente. Per tale ragione risulta difficile comprendere in quale momento si realizzi il passaggio da uno all'altro ordine dei due fenomeni. Sicché, la Commissione ha

(107) Si rammentano, in particolare, i contributi dei principali esponenti della Scuola di Pavia, M. PUGLIESE, *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, 1932 e B. GRIZIOTTI, *I principi delle entrate extra-fisca*lità, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1951, p. 368.

(108) cfr. Ministero per la Costituente, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente*, vol. V, *Finanza*, vol. II, *Appendice*, Roma, 1946, pag. 11, là dove leggesi che «come si è visto, alcuni richiedono che la potestà tributaria venga nettamente discriminata da altra forma di azione pubblica, la quale attraverso l 'obbligo del pagamento di talune somme nelle casse pubbliche tende ad influire sulle determinazioni dei singoli nella vita economica o nella vita sociale. Si ripropone così il problema della finanza extra-fiscale: e lo si ripropone sotto il profilo di escludere dal campo dei tributi e quindi dell'applicazione delle regole proprie a questo campo, i provvedimenti che hanno una giustificazione diversa dall'interesse dei singoli alla vita ed all'azione degli enti pubblici. Il problema, per quanto interessante dal punto di vista teorico, perde notevolmente di valore nei suoi termini concreti. Non vi è dubbio che ogni tributo opera nella vita economica e sociale, determinando una serie di azioni e reazioni, di modificazioni del modo di essere dei singoli, di variazioni nelle correnti di produzione e di consumo, che la scienza delle finanze ha analizzato e descritto nel capitolo della diffusione delle imposte. E poiché il legislatore nel disciplinare le imposte e le loro modalità, tiene conto necessariamente dei loro effetti immediati e remoti, è lecito assicurare che si passa gradatamente dalle imposte in cui prevale il criterio puro dell'imposizione ai provvedimenti ispirati prevalentemente da opportunità extra-fiscali, tanto che appare difficile in concreto identificare il punto in cui si degrada d all'uno all'altro ordine di fenomeni. La Commissione ritiene che qualsiasi tentativo di differenziare le due attività si risolverebbe in una complicazione della formula legislativa definente il dovere tributario ed agli inconvenienti di tale complicazione non corrispondono apprezzabili vantaggi pratici soprattutto se verranno prese in considerazione le proposte di cui si farà cenno innanzi (§ 10), sulla opportunità di richiedere forme rigorose e particolari cautele per la formazione e l'approvazione delle leggi di imposta. Pare allora preferibile lasciare alla dottrina di approfondire ulteriormente la natura della finanza extra-fiscale e di rimettersi alla elaborazione giurisprudenziale per la risoluzione dei problemi concreti che sorgono intorno alla applicazione delle regole proprie dei tributi ai provvedimenti che del tributo conservano unicamente la forma».

optato per una forma di semplificazione del testo, rimettendo la questione allo studio dottrinale delle problematiche inerenti al tema della extra-fiscalità.

A tutt'oggi, non si può negare che il legislatore disponga di un ampio margine di discrezionalità della scelta dei presupposti delle imposte, proprio in ragione della legittimazione politica derivante dalle scelte democraticamente espresse dal corpo elettorale. Ma ciò non toglie che casi in cui la misura fiscale appaia problematica alla luce del parametro di capacità contributiva, occorre valutare non il *quid*, ma il *quomodo* della scelta operata dal legislatore, onde evitare che la finalità estranea a quella di finanziamento della spesa risulta possa rivelarsi così prevalente da rendere irragionevole la progettazione del tributo. E difatti, se è certamente corretta l'affermazione secondo cui i tributi hanno una generale attitudine a condizionare la vita e le decisioni dei contribuenti, non si può fare a meno di analizzare con maggior rigore quelle fattispecie in cui il legislatore dichiara (in modo più o meno esplicito) di voler esercitare la potestà impositiva per l'ottenimento di ulteriori fini di orientamento sul piano economico-sociale.

A questo riguardo, la Corte costituzionale ha riconosciuto tale possibilità in capo al legislatore.

Più nel dettaglio, nella sentenza relativa alle imposte di consumo sulle sigarette elettroniche (109), si censurava l'irrazionalità della sottoposizione delle sostanze liquide da inalazione senza combustione e prive di nicotina al medesimo regime impositivo previsto per le sostanze liquide contenenti nicotina. Anche in tale ipotesi è stato riconosciuto il rispetto della funzione primaria dell'imposta di consumo (110), ma anche la ragionevolezza della tutela

(109) V. Corte Costituzionale, sent. 15 novembre 2017, n.240

(110) A questo riguardo, la sentenza citata afferma che «l'imposta di consumo in questione - la cui finalità primaria è data dal recupero di un'entrata erariale (l'accisa sui tabacchi lavorati) erosa dal mercato delle sigarette elettroniche - non contrasta con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., anche nella parte in cui assoggetta i liquidi privi di nicotina alla medesima aliquota impositiva dei liquidi nicotinici. Essa, infatti, colpisce beni del tutto voluttuari, immessi in consumo dai fabbricanti e dai produttori, che per ciò stesso dimostrano una capacità contributiva adeguata, così come i consumatori finali sui quali viene traslata l'imposta. D'altronde, al legislatore spetta un'ampia discrezionalità in relazione alle varie finalità alle quali s'ispira l'attività di imposizione fiscale, essendogli consentito, «[...]

della salute (finalità extrafiscale). E difatti, il diritto europeo contrasta l'uso alle *e-cigarettes*, siccome sarebbero suscettibili di favorire l'inizio di un percorso che può condurre la dipendenza dal fumo per via dell'imitazione della gestualità dei fumatori (111). Tuttavia, la Corte costituzionale non è certa del reale rischio per la salute rispetto ai liquidi senza nicotina, affermando che «il livello di conoscenze attuali in materia di fumo elettronico non sembra essere tale da assicurare l'innocuità dei liquidi senza nicotina». Quindi, non si è a tutt'oggi certi se l'utilizzo delle sigarette elettroniche (senza nicotina) non nuoccia alla salute, ma non è dato neppure sapere il contrario. Ciò che sembra contraddire la precedente sentenza della medesima Corte avente ad oggetto la declaratoria di illegittimità della stessa imposta, siccome riferita genericamente alla «commercializzazione dei prodotti succedanei dei prodotti da fumo» (112).

E difatti, se la *ratio* dell'imposta dev'essere riconosciuta nella tutela della salute, allora è da dubitare circa la correttezza della soluzione interpretativa della Corte. Tale soluzione anche alla luce del precedente sulla stessa materia appare alquanto incoerente, proprio perché nel caso dell'incertezza occorrerebbe introdurre uno strumento meno restrittivo per le attività esercenti nella produzione delle *e-cigarettes*. Come è stato sottolineato da Auto-

sia pure con il limite della non arbitrarietà, di determinare i singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza [...]» (sentenza n. 111 del 1997)».

(111) A questo riguardo, vedasi il considerando 43 della direttiva 2014/40/UE, là dove leggesi che «le sigarette elettroniche possono diventare un prodotto di passaggio verso la dipendenza dalla nicotina e, in ultima istanza, il consumo di tabacco tradizionale, in quanto imitano e rendono normale l'atto di fumare. Per questo motivo è opportuno adottare un approccio restrittivo alla pubblicità delle sigarette elettroniche e dei contenitori di liquido di ricarica».

(112) Cfr. Corte cost., sent. 15 maggio 2015, n. 83, secondo cui ricorreva la violazione del principio della riserva di legge e del principio di ragionevolezza, per ciò che la norma dell'art. 62-*quater* del D.lgs. n. 504 del 1995, affida ad una valutazione soggettiva ed empirica - la idoneità di prodotti non contenenti nicotina alla sostituzione dei tabacchi lavorati - l'individuazione della base imponibile e nemmeno offre elementi dai quali ricavare, anche in via indiretta, i criteri e i limiti volti a circoscrivere la discrezionalità amministrativa nella definizione del tributo

revole dottrina, nella sentenza n. 240/2017, il richiamo all'ampia discrezionalità del legislatore in campo fiscale appare quasi come il ritorno ad un metodo di controllo lasco dell'attività legislativa in ambito tributario (113).

In base a ciò è dato interrogarsi se non sia possibile valutare anche in questo ambito il ruolo più penetrante del controllo di costituzionalità alla luce dell'esatta *ratio* ritraibile dall'interpretazione della normativa tributaria, valutando la sua attitudine al conseguimento dei fini (anche secondari) cui ambisce l'utilizzo della leva fiscale.

E difatti, in questo senso, si potrebbe ragionare se possa intendersi effettivamente idonea una disciplina che vuole colpire le sigarette elettroniche, ancorché prive della sostanza in base alla quale è pacifico che porti dipendenza (ossia la nicotina). Cioè si potrebbe discutere di quale senso possa esservi fra la tassazione delle *e-cigerettes* senza nicotina e l'esclusione dal prelievo per es. di mere bacchette di incenso o addirittura delle sigarette di cioccolato, dal momento che anche quest'ultime sono suscettibili di offrire un'imitazione della gestualità del fumo.

E soprattutto, oltre alla ragionevolezza e all'idoneità, si potrebbe aggiungere altresì una valutazione dell'incidenza restrittiva di altre libertà, quale quella di iniziativa economica nel campo della produzione di strumenti di vaporizzazione. Detto in altri termini, sul piano della necessità, si potrebbe discutere se sia davvero immaginabile che per il contrasto all'uso di tali beni non vi sia alcun mezzo di controllo amministrativo sufficientemente efficace per assicurare la tutela della salute di coloro che usano le sigarette elettroniche con il solo vapore. Meno probabile è l'impiego di una valutazione di proporzionalità in senso stretto, per ciò che il bilanciamento realizzato attraverso lo

(113) V. A. FEDELE, *L'imposta di consumo sulle "sigarette elettroniche" e la "ratio" dell'accisa sui tabacchi*, in *Riv. dir. trib. supplemento online* del 14 dicembre 2017, il quale sostiene che «qualche preoccupazione potrebbe invece suscitare il penultimo periodo del punto 6.3 della motivazione, laddove il richiamo all'"ampia discrezionalità" del legislatore fiscale, sia pure entro il limite della "non arbitrarietà", fosse assunto come indice di un revirement della giurisprudenza della Corte, di un ritorno ad un'accezione dell'"arbitrio" legislativo ben più limitata delle nozioni di "irragionevolezza, incoerenza, incongruità" come indici di violazioni dell'art. 3 cost. sulle quali si sono fondate molte delle più recenti sentenze in materia tributaria della Corte stessa (ad es., le sentenze nn. 223/2012, 116/2013, 10/2015, 78/2016,111/2016, 153/2017, 177/2017, oltre, naturalmente, alla già citata n. 83/2015)».

strumento fiscale finirebbe sempre per individuare nello Stato il maggior beneficio per la collettività (derivante dal reperimento delle entrate) rispetto al sacrificio del singolo (ossia del contribuente di fatto che acquista la sigaretta elettronica).

Ma lo stesso ragionamento potrebbe applicarsi anche alle altre forme di disincentivo (tributi ambientali, fiscalità nutrizionale, discriminazioni qualitative con finalità extra-tributaria) proprio per individuare i casi in cui nella struttura del tributo il presupposto pone un problema di coerenza rispetto alla *ratio* complessivamente ritraibile da finalità tipiche e primarie del diritto tributario e da quelle secondarie volte al raggiungimento di obiettivi di interesse generale (come l'ambiente, la salute, la stabilità del mercato finanziario ecc.).

Il problema maggiore si verifica poi rispetto alla discriminazione qualitativa dei redditi, là dove si prevede a parità di reddito una maggiore tassazione in ragione del tipo di attività svolta e delle finalità conseguite dalla complessiva normativa. A questo riguardo, la giustificazione adeguata deve porsi sulla base del fine specifico da realizzare attraverso la leva fiscale. Si pensi al caso dell'addizionale sui compensi variabili dei *manager* operanti nel settore finanziario, i quali potrebbero essere incentivati dalla corresponsione di *bonus* sulla retribuzione in ragione dei rischi assunti sul mercato. In questa logica sarebbe sproporzionata (per difetto di idoneità) l'estensione della misura *de qua* anche ai *manager* delle holding industriali, i quali invece non avrebbero alcuna attitudine a tenere condotte rischiose sul mercato finanziario e, come tali, per essi il mezzo (disincentivo fiscale) sarebbe del tutto mal mirato.

3.2. Le agevolazioni fiscali, tutela di interessi generali e problemi di idoneità e necessità delle misure.

Come accennato nell'introduzione del paragrafo § 3 e in via di stretta correlazione a quanto appena detto sul tema delle finalità extrafiscali, il principio di proporzionalità è stato di recente posto a base del metodo di controllo delle agevolazioni fiscali.

E difatti, la Corte costituzionale, con la sentenza 6 maggio 2020, n. 120, si è incaricata di fare chiarezza sul quadro delle "giustificazioni costituzionali" concernenti le agevolazioni fiscali, ancorché in realtà nell'economia della questione di legittimità tali precisazioni hanno avuto una ridottissima incidenza sul *decisum*. Ad ogni modo si tratta di un pronunciamento che risulta mutuatario anche del metodo di analisi del *Bundesverfassungsgericht*, in quanto si richiama il principio di proporzionalità applicato in relazione all'agevolazione sul passaggio generazionale prevista in Germania (114).

Ma data la complessità dei temi quivi trattati, occorre procedere con ordine, ponendo l'attenzione, dapprima, al pronunciamento del Giudice delle Leggi e, dipoi, passando al confronto con il contenuto del pronunciamento della Corte costituzionale tedesca sulla medesima questione.

3.2.1. La Corte costituzionale sulla normativa di agevolazione sul passaggio generazionale.

Sul punto non può farsi a meno di rammentare come il tema delle agevolazioni fiscali sia stato letto alla luce del problema del fondamento della loro esistenza in un sistema tributario votato all'universalità e all'uguaglianza.

Secondo alcuni (115), le fattispecie agevolative dovrebbero rispecchiare una minore capacità contributiva, affinché si possa assicurare la disparità di trattamento rispetto a situazioni diseguali. Il che renderebbe coerente il sistema delle agevolazioni con il principio enucleato dall'art. 53 Cost.

(114) BverfG, sentenza 17 dicembre 2014 - 1 BvL 21/12.

(115) Cfr. F. MOSCHETTI – R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. Disc. comm.*, I, 1987, 64 ss., secondo cui «un rigoroso rispetto del principio di capacità contributiva comporta: a) che le agevolazioni siano collegate solo ad ipotesi di capacità contributiva inesistente o comunque attenuata; b) che il trattamento agevolativo sia mantenuto (nel succedersi delle leggi relative al singolo tributo e per l'intero sistema dei tributi rientranti nell'art. 53 Cost.) fino a che permangano differenziazioni alla luce del principio costituzionale di capacità contributiva». In senso difforme, si è osservato che «simili approcci, però, muovono dall'idea che le agevolazioni concorrano pur sempre a definire il presupposto o la disciplina del tributo, e quindi da una non chiara percezione della nozione delle agevolazioni e dei correlati limiti del principio di capacità contributiva. Piuttosto, ai fini della costituzionalità delle disposizioni agevolative, appare preferibile escludere ogni rilievo della capacità contributiva (presupposta dalle norme agevolative come da quelle impositive) e guardare agli altri principi costituzionali (alla base dei fini extrafiscali perseguiti dal legislatore) che eventualmente ri-

Secondo altri (116), le agevolazioni realizzerebbero una revisione della struttura della fattispecie impositiva per realizzare un bilanciamento fra diversi interessi in cui l'esigenza collettive allo sviluppo economico di un dato settore (o di una data impresa) viene apprezzata come meritevole di maggiore tutela rispetto al principio di eguaglianza e di universalità (e, oltretutto, purché sia conforme alla disciplina europea sugli aiuti di Stato).

Su tale punto, ci si può chiedere se sia sufficiente l'esistenza del richiamo ad altri interessi costituzionalmente rilevanti (ad es. la tutela della salute attraverso la fiscalità nutrizionale); nel qual caso una soluzione potrebbe essere quella di ritenere le norme legittimanti l'intervento fiscale (nell'ipotesi testé formulata, l'art. 32 Cost.) speciali rispetto alla norma dell'art. 53 Cost. (secondo il principio *lex specialis derogat generali*) (117).

Nel fare chiarezza sul tema delle agevolazioni fiscali è, quindi e come già anticipato, intervenuta la Corte costituzionale con una sentenza che, analogamente a quella del *Bundesverfassungsgericht*, assume un elevato contenuto accademico, essendo sostanzialmente diretta ad assicurare la "chiarezza delle idee" in punto di giustificazione costituzionale degli sgravi di imposta alla luce del principio di capacità contributiva.

E difatti, a detta del Giudice delle leggi, le agevolazioni non sono aspetti meramente contingenti e imprevedibili che talvolta ricorrono nella complessità della legislazione tributaria (ossia un « "accidente" dei sistemi tributari»).

levino e, soprattutto, all'uguaglianza (nelle specificazioni della coerenza e della ragionevolezza dei diversi interventi pubblici), di cui all'art. 3 Cost.» (A. GUIDARA, *Agevolazioni fiscali*, in *Diritto on line*, *Enciclopedia Treccani*, 2013).

(116) V. S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, pp. 416 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali,* Padova, 1992, p. 163. Sulla priorità dello sviluppo economico rispetto all'universalità e all'uguaglianza v. E. ANTONINI, *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969, p. 49. Rispetto a questa tesi, si oppone che tale ricostruzione confonderebbe due livelli di analisi che debbono essere invece tenuti distinti: «altro è infatti il rapporto che si pone tra norma di esenzione e logica del singolo tributo a livello di legislazione ordinaria e altro il rapporto che deve porsi tra norma di esenzione e principio di capacità contributiva a livello costituzionale. Essendo diversi i due termini di riferimento, il carattere derogatorio della norma di esenzione sotto il primo aspetto, non comporta necessariamente il carattere derogatorio sotto il secondo» (cfr. F. MOSCHETTI – R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, ult. op. cit.).

(117) Al riguardo, G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Vicenza, 2016, p. 83.

Esse, piuttosto, sono il risultato di un percorso in cui vengono definiti «complessi problemi di ponderazione degli interessi e dei valori in gioco in materia di imposizione».

È proprio in tale percorso che, nell'affermazione della cultura della giustificazione, viene in rilievo il principio di proporzionalità, in quanto, su tale fondamento analitico, riposa il bilanciamento operato dal legislatore. Ciò in specie è necessario, là dove la misura agevolativa «deroga al dovere di tutti di concorrere alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva (artt. 2, 3 e 53 Cost.), con ricaduta sulle connesse finalità redistributive e sulle esigenze di finanziamento dei diritti costituzionali».

Ciò posto e tenuto conto della congerie di agevolazioni derivanti dalla complessità del dinamismo che connota le politiche fiscali, la Corte costituzionale ritiene comunque di scendere nella tipizzazione di alcuni tipi ricorrenti al preciso scopo di individuare la relativa giustificazione costituzionale. A questo riguardo è dato distinguere:

1) fattispecie agevolative con "*ratio* strutturale", là dove l'esclusione dal prelievo (o la ridotta tassazione) è resa necessaria (1.a) dall'applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo (ad esempio per evitare doppie imposizioni) oppure (1.b) dalla ricognizione dei soggetti passivi o ancora (1.c) dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto o alla particolare fisionomia del tributo. In ipotesi siffatte, il fondamento della misura risiede nelle finalità intrinseche al diritto tributario;
2) le agevolazioni con finalità extrafiscale, per il cui tramite si presuppone l'esistenza di una capacità contributiva coerente con la struttura del tributo, ma risulta derogatoria al *dictum de omni* di cui all'art. 53, primo comma, Cost. (118), prevedono, per motivi extrafiscali, forme di esenzione, di tas-

(118) Cfr. Corte cost., 23 maggio 1985, n. 159, là dove il Giudice delle Leggi ha rigettato l'«assunto che la previsione di esenzione dalle imposte debba sempre equivalere ad un riconoscimento legislativo della insussistenza della capacità contributiva», sostenendo al riguardo che le esenzioni possono essere istituite in relazione a fattispecie in cui ricorre la capacità contributiva (ordinariamente presente in fattispecie analoghe) e la disapplicazione della disciplina ordinaria discende esclusivamente da motivi extrafiscali.

sazione sostitutiva più favorevole o altre misure comunque dirette a rendere meno gravoso o non incidente il carico tributario in relazione a determinate fattispecie. All'interno di questa categoria, è dato ulteriormente individuare:

2.a) le misure agevolative volte al conseguimento di una finalità extrafiscale perseguita dal legislatore che risulta riconducibile all'attuazione di altri principi/valori costituzionali, quali ad es. la tutela della famiglia, la protezione della salute o lo sviluppo della previdenza;

2.b) altre agevolazioni, la cui prospettiva teleologica non è facilmente individuabile.

È su quest'ultima categoria residuale che si deve concentrare il controllo di legittimità costituzionale. A questo riguardo, agevolazioni di tale ultimo tipo devono essere ritenute incostituzionali, là dove la finalità extrafiscale non sia in alcun modo riconducibile a motivi attinenti al bene comune e, come tale, il beneficio fiscale assuma i tratti di un vero e proprio privilegio.

In ogni caso, occorre dar luogo ad uno scrutinio particolarmente rigoroso sulla sussistenza di una *eadem ratio* che ne giustifichi l'estensione in riferimento alle fattispecie ritenute escluse.

Ciò posto, la Corte si sofferma ad apprezzare la natura e la coerenza dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni prevista in relazione ai passaggi generazionali in favore dei discendenti, valutando se la disciplina che – *ratione temporis* – escludeva dal beneficio il coniuge fosse o meno ragionevole (119).

(119) Cfr. art. 3, comma 4-*ter* d.lgs. n. 346/1990, nella formulazione anteriore alle modifiche realizzate ad opera dell'art. 1, comma 31 della l. 24 dicembre 2007, n. 244, alla cui stregua è stato aggiunto il coniuge fra i beneficiari dell'esenzione prevista per il passaggio generazionale. Secondo tale norma, «i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-*bis* e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all' articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile».

Seguendo la nomenclatura enucleata dalla Corte, il beneficio non può essere inquadrato in termini di agevolazione strutturale (in quanto la capacità contributiva sussiste e risiede nell'arricchimento dell'erede o del donatario), né in termini di finalità extrafiscale risultante in modo inequivoco dalla disciplina. E difatti, sotto questo secondo profilo, la disciplina di esenzione è considerata "eccedente" per un duplice ordine di ragioni.

Il primo motivo di inidoneità viene visto nella prospettiva della protezione dell'istituto familiare: in questo caso, lo strumento fiscale sarebbe del tutto fuori obiettivo, atteso che la fattispecie viene accordata a prescindere da un accertamento in fatto circa lo stato di bisogno del familiare. Ciò disvelerebbe l'eccedenza (*recte*: la sproporzione) della misura rispetto al fine della tutela della famiglia (artt. 29 e 30 Cost.).

In secondo luogo, il beneficio accordato trasmodava il raggio di operatività dell'art. 41 Cost., secondo cui le forme di intervento pubblico dirette a incentivare, orientare o rilanciare il sistema produttivo possono essere implementate anche attraverso agevolazioni fiscali, fungendo quindi da strumenti di politica economica. E difatti, a detta della Corte, il beneficio non ridonderebbe a vantaggio dell'impresa, ma a favore dei discendenti al momento del passaggio generazionale. A questo riguardo, l'esenzione non sarebbe direttamente volta a garantire il diritto al lavoro tramite la conservazione dei livelli occupazionali. Sul punto, i giudici riconsiderano la massima di esperienza risultante dall'introduzione della disciplina di esenzione: e invero, se per un verso si assume che la designazione dell'erede prosecutore dell'iniziativa imprenditoriale (se del caso, mediante lo strumento civilistico del patto di famiglia) possa evitare il momento di crisi del *family business* nel passaggio generazionale, per altro verso, la Corte costituzionale riformula la massima di esperienza, escludendo che l'imposta sulle successioni o donazioni possa generare un problema di liquidità suscettibile di mettere in pericolo la sopravvivenza dell'impresa. A ciò aggiungasi che l'esenzione è accordata a prescindere dai requisiti dimensionali dell'impresa: al riguardo, la Raccomandazione 94/1069/CE della Commissione europea si dirigeva a favore delle pic-

cole e medie imprese, invitando gli Stati membri a rivedere la disciplina fiscale delle imposte sulle successioni e donazioni, favorendo la sopravvivenza dell'iniziativa economica nel travagliato momento del passaggio generazionale (120). Sicché, l'estensione del beneficio anche alle grandi imprese risulta sproporzionata rispetto ai fini che venivano in rilievo anche a livello europeo.

In contrapposizione agli scopi di tutela dell'impresa, l'esenzione peraltro trova applicazione anche in relazione al trasferimento (*mortis causa* o a titolo di liberalità) di partecipazioni in società non residenti in Italia, trattandosi quindi di un'agevolazione che non esclude (mediante disincentivo) la migrazione all'estero favorita dalla competitività fiscale europea.

Tali considerazioni, quindi, fanno emergere la sproporzione ("eccedenza") della disciplina di agevolazione rispetto alla *ratio* ritraibile dalla normativa tributaria, ossia quella di incentivare la continuità di un'attività d'impresa da parte dei discendenti all'interno della famiglia del dante causa in occasione della successione (*mortis causa* o tramite donazione).

In questo senso, non ricorre l'*eadem ratio* al fine di estendere l'agevolazione dai discendenti al coniuge, in quanto l'esenzione era stata prevista in concomitanza con l'introduzione dell'istituto del patto di famiglia (là dove il trasferimento è consentito dall'imprenditore in favore dei discendenti, ancorché sia richiesta la partecipazione al patto anche del coniuge); inoltre, i discendenti rappresenterebbero secondo l'*id quod plerumque accidit* i soggetti più idonei (essendo generalmente più giovani del coniuge) alla prosecuzione

(120) v. Raccomandazione 94/1069/CE della Commissione europea limitava il proprio ambito di operatività, affermando che «è opportuno offrire alle piccole e medie imprese un contesto finanziario che favorisca il buon esito della successione» (art. 1). Fra le varie iniziative si poneva l'accento sul regime fiscale della successione ereditaria e della donazione, rimarcando che «è opportuno assicurare la sopravvivenza dell'impresa con un'adeguata disciplina fiscale della successione ereditaria e della donazione. A tal fine, gli Stati membri sono invitati ad adottare una o più delle seguenti misure: a) ridurre, purché l'attività dell'impresa prosegua in modo effettivo per un certo periodo minimo, i tributi sugli attivi strettamente legati all'esercizio dell'impresa in caso di trasferimento tramite donazione o successione ereditaria, in particolare le imposte di successione, di donazione e di registro; b) offrire agli eredi la possibilità di scaglionare o di dilazionare il pagamento delle imposte sulla donazione o sulla successione ereditaria, a condizione che essi proseguano l'attività dell'impresa nonché accordare esenzioni dal pagamento degli interessi; c) provvedere affinché la valutazione fiscale dell'impresa possa tener conto dell'andamento del suo valore nei mesi successivi al decesso dell'imprenditore» (art. 6).

dell'attività imprenditoriale in una lasso di tempo minimo di cinque anni. Sicché, nella prospettiva di assicurare una maggiore durata dell'impresa, la discriminazione del coniuge rispetto all'accesso all'agevolazione non risulta arbitraria.

Al netto di quest'ultima notazione necessitata dalla sollevazione della questione di legittimità costituzionale in relazione alla mancata estensione del beneficio fiscale, ciò che effettivamente rimane dell'elaborazione recata dalla sentenza *de qua* è il monito che il Giudice delle Leggi pone nei confronti del legislatore, là dove ha evidenziato come la disciplina fiscale in materia risulti eccedente rispetto alle finalità extrafiscali cui si ambirebbe.

Tale stato di cose impone un ripensamento da parte del legislatore, ancorché sia chiaro che l'applicazione del principio di proporzionalità in materia di agevolazioni richieda un'attenta ed approfondita disamina della *ratio* e della sua rispondenza nelle concrete modalità applicative della misura di agevolazione. Sicché, l'agevolazione sul passaggio generazionale pone alcuni profili di incostituzionalità che tuttavia non potevano essere dichiarati espressamente dalla Corte costituzionale, altrimenti incorrendo in una pronuncia di costituzionalità *ultrapetita*, atteso che anche il giudice costituzionale rimane vincolato al principio *ne eat iudex ultra petita partium*, dovendo giudicare alla stregua del parametro di costituzionale e sulla questione di legittimità riversati nell'ordinanza di rimessione (121).

Ad ogni modo, nell'economia della sentenza, il dato maggiormente significativo risiede nella giustificazione costituzionale delle agevolazioni fiscali. Esse possono assolvere diverse funzioni (strutturali o extrafiscali) alla luce dei mezzi predisposti dalla normativa per implementare un certo fine interno o esterno alla disciplina fiscale, ma pur sempre rilevante nell'interesse della collettività. Nei casi in cui dovesse mancare il soddisfacimento dell'interesse collettivo si pone un obiettivo problema di conformità al principio costituzionale di cui all'art. 53 Cost., per cui la deroga alla capacità contributiva

(121) Sull'applicazione del principio sulla corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato nel giudizio di legittimità costituzionale, vedasi T. MARTINEZ, *Diritto Pubblico*, Milano, 2005, p.391

(sia pur sussistente) non risulta tollerabile, potendo quindi integrare un vero e proprio privilegio per i beneficiari.

La giurisprudenza costituzionale italiana appare, peraltro, mutuataria dell'esperienza del *Bundesverfassungsgericht*, proprio perché i dubbi di costituzionalità sono sollevati alla luce della proporzionalità cui la Corte costituzionale tedesca ha fatto riferimento nel censurare la propria disciplina agevolativa in materia di trasferimento dell'azienda (ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni).

Tale dato attesta quanto già segnalato nel primo capitolo, essendo la sentenza in esame espressione dell'isomorfismo fra Corti attraverso la proporzionalità anche nel campo del diritto tributario e, segnatamente, in tema di agevolazioni fiscali.

E difatti, con la sentenza 17 dicembre 2014 (122), i giudici di Karlsruhe erano chiamati ad occuparsi del rispetto del principio di eguaglianza tributaria rispetto all'esenzione in materia di passaggio dell'attività di impresa recata dai paragrafi 13a e 13b dell'*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (*ErbStG*), cioè l'imposta sulle successioni e donazioni tedesca.

Tuttavia, occorre segnalare sin da subito che ricorrono taluni aspetti di scostamento della sentenza della Corte costituzionale italiana rispetto al contenuto metodologico prospettato nella sentenza del *Bundesverfassungsgericht*. E invero, da questo profilo, il percorso logico-giuridico appare più strutturato e rigoroso nell'enucleazione dei test di cui consta il principio di proporzionalità. Ad ogni modo, tali profili richiedono tuttavia un approfondimento specifico.

3.2.2. La valutazione della costituzionalità delle agevolazioni fiscali da parte del *Bundesverfassungsgericht*.

Anzitutto, il primo elemento distintivo rispetto al pronunciamento della Corte costituzionale italiana sulla medesima materia (agevolazioni sul trasferimento delle imprese) concerne l'espansione del vaglio di costituzionalità anche alla norma agevolativa (particolarmente complessa) di cui il ricorrente

(122) BverfG, sentenza 17 dicembre 2014 - 1 BvL 21/12.

nel giudizio principale richiedeva l'applicazione per irragionevole discriminazione rispetto ad altre categorie di contribuenti beneficiari e, quindi, in ragione della violazione dell'art. 3 GG (recante il principio di eguaglianza tributaria).

In sede di appello, il *Bundesfinanzhof* sollevava la questione di legittimità costituzionale pretendendo un maggiore controllo rispetto a fattispecie agevolative (quale quella relativa alla riduzione delle imposte sui trasferimenti di aziende) che potrebbero trasmodare in un privilegio, essendo sostanzialmente deroghe intollerabili al principio di eguaglianza tributaria. Il giudice remittente giustificava il superamento del limite di ammissibilità della questione di legittimità costituzionale rispetto al parametro dell'art. 3 GG, richiamando il concetto del "parametro tra parentesi" (*Klammernorm*) rispetto alla norma sulle aliquote, la cui conformità a costituzione era stata censurata, trattandosi quindi di una norma che era suscettibile di prestarsi a molteplici questioni di legittimità costituzionale rispetto al parametro evocato (ossia il principio di uguaglianza tributaria).

A questa argomentazione sulla rilevanza, la Corte costituzionale tedesca rispondeva ampliando il raggio applicativo del parametro, riconoscendo l'estensione della rilevanza anche a ciò che veniva implicato logicamente dalla domanda del ricorrente nel giudizio *a quo* e cioè che la norma sull'esenzione (§13a e e 13b *ErbStG*) fossero a loro volta conformi al principio di legittimità costituzionale (evocato dallo stesso contribuente). Sul punto, tuttavia, si precisa che «nel diritto tributario, una norma che non è effettivamente rilevante per la decisione nella causa principale non lo diventa rilevante sol perché concede ai contribuenti un vantaggio a cui l'attore nella causa principale non ha diritto. Il principio generale di uguaglianza non è fondamentalmente uno strumento che consente ad un contribuente di pretendere il beneficio fiscale concesso a qualcun altro che non incide sulla propria responsabilità tributaria e, quindi, di farne verificare la costituzionalità. L'articolo 3, paragrafo 1, del GG non conferisce al singolo contribuente alcun diritto al controllo costituzionale di una legge tributaria rispetto a tali norme che non inci-

dono sul proprio rapporto fiscale. Il giudice del rinvio non è inoltre autorizzato a sottoporre alla Corte costituzionale federale norme di legge sul controllo costituzionale che possono favorire i terzi in modo contrario all'uguaglianza, ma non interessano le parti coinvolte nel procedimento principale».

Se ciò vale in generale in termini di rilevanza della questione di legittimità costituzionale in materia di agevolazioni fiscali, a diversi approdi si giunge, le cose stanno diversamente, ove la questione investa forme di esenzione o riduzioni aventi portata più ampia rispetto all'onere fiscale complessivo e, quindi, rispetto al principio di eguaglianza tributaria. A questo proposito, la Corte costituzionale tedesca ritiene che si debba pervenire a diversi approdi ermeneutici, «se i vantaggi fiscali concessi a terzi sono di primaria importanza per un onere equo dell'imposta in questione nel suo complesso. Ciò avviene se i vantaggi concessi ad una sola categoria raggiungono un tale livello in termini di numero o di portata o hanno un tale peso in termini di rilevanza strutturale per l'imposta che, se la norma agevolativa è incostituzionale, l'uguale onere fiscale è messo in discussione anche per coloro che non sono coperti di per sé dalla norma agevolativa».

A questo proposito, la Corte riconosce la rilevanza "complessiva" sulla distribuzione globale dei carici fiscali (per il tramite dell'imposta sulle successioni e donazioni), riportando i dati prodotti dal Ministero federale delle Finanze nel corso del giudizio secondo cui fra il 2009 e il 2012 sarebbero stati trasferiti, in esenzione di imposta, beni aziendali aventi un valore complessivo di 70,8 miliardi di Euro.

Ciò posto, nel caso di specie, la declaratoria di costituzionalità innescata dal ricorso del contribuente metteva in discussione anche la stessa regolamentazione della riscossione dell'imposta nel suo insieme, involgendo non solo la norma recante le modalità di sgravio previste in occasione di beni aziendali, ma anche la norma sulle aliquote. Sicché, la Corte conclude sull'ammissibilità, ritenendo che la rilevanza involga sia la norma sulle aliquote (oggetto di censura da parte del contribuente), sia la norma agevolativa, in quanto i paragrafi 13a e 13b *ErbStG* «non mancano di rilevanza per la decisione perché, se fossero incostituzionali, il procedimento originario non potrebbe avere un

esito più favorevole per l'attore rispetto al caso in cui queste disposizioni si fossero rivelate costituzionali. Qualora i paragrafi 13a e 13b dell'ErbStG fossero incompatibili con la Costituzione, il procedimento principale dovrebbe essere sospeso almeno ai sensi dell'articolo 74 della FGO fino a quando il legislatore non avrà adottato una nuova disposizione che sostituisca la base giuridica allora mancante per l'imposizione fiscale».

Già sulla base di questa prima ricostruzione in ordine all'ammissibilità dell'ordinanza di rimessione, si evince il profilo di equilibrio cui vuole far fronte il *Bundesverfassungsgericht* alla luce della questione logicamente pregiudicata nell'economia complessiva della struttura dell'imposta di successione e, quindi, alle conseguenti implicazioni sul piano della rilevanza nel giudizio *a quo*. Il tutto però passa per una considerazione a tutto tondo circa l'incidenza dell'onere fiscale complessivo e dell'irragionevolezza della discriminazione cui l'incoerenza e la contraddittorietà denunciata sulla norma agevolata rischiano di condurre.

Non è nemmeno dato sottacere anche il ruolo "interventista" che emerge dalla sentenza in esame, disvelando l'affermazione di un sindacato più ampio alla luce dello spettro di analisi della disciplina censurata.

Tale dato viene confermato anche nell'esame del merito, là dove la Corte ricorre al principio di stretta proporzionalità per porre in essere un controllo più penetrante in materia di agevolazioni fiscali che possono ingenerare alterazioni rispetto al principio di eguaglianza tributaria.

A questo proposito, anche nel diritto tributario tedesco, le disparità di trattamento nel carico fiscale sono plausibili, proprio perché il principio di eguaglianza tributaria rimette al legislatore tributario un ampio margine di apprezzamento (*erheblichen Spielraum*). Tuttavia, queste scelte richiedono una giustificazione poggiante su ragioni fattuali (*Sachgründe*) adeguate allo scopo e al livello di discriminazione posta in essere dal legislatore.

È su questo aspetto che si pone, quindi, il tema del metodo di controllo e dei limiti di tale sindacato, il quale deve variare a seconda del grado di intensità nello scostamento (da parte della normativa fiscale) rispetto al principio di eguaglianza tributaria. Sicché, la Corte costituzionale tedesca ripropone

il *range* di controllo che, in generale, può variare dall'osservazione circa il rispetto del divieto di arbitrarietà (controllo debole) fino al controllo più rigoroso reso possibile dall'applicazione del principio di proporzionalità (controllo forte), tale canone di apprezzamento potendo mutare a seconda del grado di incidenza sui diritti di libertà da parte dell'intervento pubblico.

Nel diritto tributario, il principio di eguaglianza risulta centrale nell'eguale distribuzione degli oneri fiscali. La deviazione da tale modello deve poggiare su solide e speciali ragioni, quali risultanti dai fatti cui la fattispecie inerisce (*besonderen sachlichen Grundes*). In questo contesto, il legislatore è libero di perseguire obiettivi di promozione extrafiscali, là dove il trattamento difforme sia diretto ad orientare la condotta del contribuente. Da questo punto di vista, la meritevolezza degli interessi tutelati attraverso le forme di agevolazione fiscale spetta solo al legislatore, ma nel momento in cui decide di procedere in tal senso risulta pur sempre vincolato dal principio di uguaglianza, dovendosi quindi attenersi a criteri di scelta oggettivi (basati sui fatti). Più nel dettaglio, le scelte non devono risultare contrari a dati empirici ritraibili da massime di esperienza inerenti le circostanze da considerare, nonché la sfera dei beneficiari deve risultare sufficientemente circoscritta.

Orbene, venendo al caso specifico dell'agevolazione sul trasferimento dei beni aziendali, la Corte compie un rigoroso controllo per le seguenti ragioni:

a) Il grado della discriminazione nel trattamento fiscale può raggiungere dimensioni enormi (*ein enormes Ausmaß*), per ciò che il valore fiscale dei beni dell'impresa trasferita (beni aziendali, agricoli o silvo-colturali) poteva essere ridotto in tutto o in parte (all'80%) ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sulle successioni o donazioni, fermo restando i maggiori benefici che derivavano dalle aliquote più basse spettanti a talune categorie previste dal § 19 *ErbStG*. Il che comporta un'enorme disparità di trattamento fra i beneficiari dell'agevolazione (i quali non scontano l'imposta oppure ne sono gravati, ma solo per importi irrisori) e i soggetti non privilegiati, i quali invece rimangono

notevolmente incisi dal tributo, pur a fronte del medesimo arricchimento derivante dall'acquisto *mortis causa* o per donazione (*i.e.* presupposto di imposta). Sicché, il trattamento non è solo difforme, ma la disparità cui soggiacciono i secondi è considerevole. E difatti, al di là dei casi in cui ricorre una differenziazione – soggettiva (quale la franchigia prevista per il coniuge o i figli rispettivamente di Euro 500.000,00 e 400.000,00) o oggettiva derivante dallo scopo della donazione (*e.g.* beneficienza) o dalla specifica funzione del beneficiario (case famiglia) – che come tali giustificano la concessione dell'agevolazione, negli altri casi non sussiste alcun motivo per l'eccessiva disparità di trattamento fra coloro che erano in tutto o in pare esentati (in ragione della riduzione dell'imponibile dell'80% o del 100%) e coloro che erano tenuti al versamento dell'imposta in misura piena e cioè tenendo in considerazione il valore fiscale dei beni di impresa e applicando l'aliquota del 50%;

b) L'entità della disparità di trattamento, quindi, richiede una *giustificazione sufficientemente valida*. Sicché, oltre a dover sussistere un motivo, lo stesso deve poter resistere a un controllo più rigoroso rispetto a quello della mera non arbitrarietà (*Willkürkontrolle*), dovendo passare il vaglio del principio di proporzionalità (*Verhältnismäßigkeitsprüfung*). E difatti, la Corte rimarca che, secondo le rilevazioni statistiche ufficiali depositate in giudizio dal *Bundesministerium der Finanzen*, più di un terzo del valore imponibile dei beni trasferiti gratuitamente negli anni 2009-2012 era stato esentato dall'imposta di successione e di donazione in virtù degli articoli 13a e 13b della *ErbStG*. Su tale base, il grado sostanziale di difformità nel trattamento finisce per dar luogo ad una *divisione strutturale* (*strukturellen Zweiteilung*) dell'imposta sulle successioni e donazioni fra trasferimenti di beni commerciali e quelli che non hanno tale destinazione, incidendo peraltro tale distinzione in modo nient'affatto marginale sulla riscossione effettiva dell'imposta;

c) Rinvenuto il fondamento del controllo più penetrante da parte del giudice, il primo *step* ritenuto applicabile è quello della valutazione della

legittimità dell'obiettivo. A questo proposito, si rinviene la *ratio* normativa nella tutela del *family business* (*Familienunternehmen*) in cui v'è un vincolo particolarmente stretto che astringe il fondatore dell'impresa o i suoi eredi con la relativa attività. Il problema a cui si vuole rimediare è quello della possibile crisi di liquidità che potrebbe verificarsi in occasione del trasferimento dell'impresa a causa del pagamento dell'imposta sulle successioni e donazioni. Ciò che si evince dai lavori preparatori e dall'interpretazione della disciplina di esenzione *de qua*. Da questo punto di vista, la legittimità dello scopo perseguito dal legislatore può essere valutato alla luce dei fini delineati nella costituzione o comunque in termini di non contraddizione irrisolvibile con altri obiettivi, proprio perché al legislatore deve essere riservato una ampio margine di apprezzamento al momento della scelta. Sicché, la tutela delle piccole e medie imprese relative al *family business* costituisce un fine di peso significativo in considerazione della prevenzione della crisi di liquidità che potrebbe venire in essere al momento del passaggio generazionale, con le conseguenti ripercussioni anche occupazionali sull'impresa;

d) L'agevolazione si prestava al conseguimento o alla promozione dello scopo cui la normativa ambiva, essendo evidente che il minor costo fiscale al momento del trasferimento riduceva la possibilità di generare problemi di liquidità in quella fase di transizione. In questo senso, la misura fiscale rispondeva al test di idoneità;

e) Analogo discorso vale in relazione al sotto-principio di necessità, per ciò che la prevenzione della crisi di liquidità delle piccole e medie imprese non sarebbe possibile attraverso misure fiscali suscettibili di dare luogo ad una minore disparità di trattamento fra contribuenti. In questo contesto, il sindacato di legittimità può censurare le valutazioni della base fattuale delle fattispecie tracciate dalle norme, là dove esse risultino contrarie ad aspetti concreti della vita o comunque difformi rispetto alle massime di comune esperienza. In tal senso, l'esenzione risultava necessaria per ridurre i costi nel momento del trasferimento al fine di prevenire i rischi di liquidità che solitamente vengono in essere nella prosecuzione

dell'iniziativa imprenditoriale da parte degli eredi dell'imprenditore, potendo concretamente mettere a rischio la continuazione dell'impresa e, quindi, l'occupazione dei relativi dipendenti. Anche il tema della dilazione dell'imposta (ai fini dell'individuazione della misura alternativa e meno incisiva) non può essere ritenuta un mezzo egualmente efficace, in quanto il debito rimarrebbe e potrebbe comportare una valutazione negativa da parte delle banche circa la stabilità finanziaria dell'impresa (anche nel lungo periodo);

f) Tuttavia, il profilo di criticità emerge al momento dell'esame della proporzionalità in senso stretto (o adeguatezza). E difatti, il minor contributo da parte della categoria beneficiata è compensato dal vantaggio ritraibile sul piano dell'interesse generale, se la disciplina agevolativa si rivolge alle piccole e medie imprese (*klein- und mittelständischer Unternehmen*) aventi la natura di attività a conduzione familiare in cui v'è un forte legame fra l'imprenditore (e i suoi familiari) e le *performance* in ragione di strategie aziendali di lungo periodo, reagendo con maggiore prudenza nelle situazioni di crisi. Per le imprese di grandi dimensioni, invece, tale ragione non può sussistere, in quanto la circostanza che la presunzione del "rischio di crisi di liquidità" (che si vuole prevenire attraverso l'esenzione) non può dirsi inconfutabile in ogni caso, ma dovrebbe essere accertata in base alle circostanze del caso concreto. Rispetto ai fini della normativa (tutela del *family business* e mantenimento dei livelli occupazionali) risultano del tutto coerenti sia la quota di partecipazione minima trasferita del 25% (soglia al di sotto della quale si presume che la quota societaria sia solo a scopo di investimento), sia l'obbligo di tendenziale continuità del livello retributivo dei dipendenti (in quanto il beneficio veniva meno ove vi fosse stato nell'arco di cinque anni una riduzione del 400% del totale dei salari rispetto all'ammontare iniziale) (*Lohnsummenregelung*). Tuttavia, il limite minimo salariale non è richiesto in relazione a imprese con meno di 20 dipendenti. Su questo profilo si realizza una sproporzione in senso stretto fra il beneficio del singolo (esenzione fiscale) e il maggior beneficio della collettività (mantenimento dei livelli

occupazionali) rispetto ai fini cui tende la normativa fiscale. E difatti, tale contrasto logico trova riscontro nei fatti (*recte*: nei dati) risultanti dall'ordinanza di rimessione del *Bundesfinanzhof*, secondo cui il 90% dell'imprese tedesche hanno meno di 20 dipendenti. Ciò posto, la disapplicazione del requisito in ordine alla mantenimento dei livelli salariali rispetto a tale categoria di imprese non appare una scelta conforme alla *ratio* di tutela del lavoro.

A ciò aggiungasi, in ogni caso, che il requisito del mantenimento del livello salariale non esclude il licenziamento dei dipendenti, trattandosi di un elemento quest'ultimo irrilevante e, come tale, risulta una circostanza che stride con i fini cui tende la concessione dell'esenzione.

Un ulteriore elemento di incoerenza con gli scopi risiedeva in un altro requisito per la concessione dell'agevolazione e cioè che più del 50% degli *assets* doveva essere usato per propositi produttivi dell'impresa (*Betriebsvermögens*), ma meno del 50% del valore dell'impresa poteva consistere in *assets* amministrativi o di gestione (*Verwaltungsvermögens*). Il che si prestava a manovre elusive, poste in esse (anteriormente al trasferimento) da parte degli imprenditori attraverso l'assegnazione dei beni dell'impresa ad entrambi i propositi. Detto in altri termini, la possibilità che *assets* "non operativi" potessero arrivare fino al 50% non risultava una circostanza che poteva considerarsi conforme all'interesse meritevole di tutela attraverso l'agevolazione fiscale. E difatti, ancorché il legislatore avesse ritenuto che le società di gestione dovessero essere escluse, tale affermazione non era suscettibile di convalidare tale discrepanza all'interno della normativa. La mancanza di norme antielusive aggravava tale incongruenza favorendo l'artificiosa suddivisione degli *assets* operativi con quelli di gestione entro la rispettiva percentuale del 50%, non potendo escludere schemi di "ottimizzazione fiscale" diretti a suddividere i valori patrimoniali fra *assets* operativi e di mera gestione onde ottenere la concessione del beneficio tributario.

Sicché, in conclusione, la declaratoria di illegittimità costituzionale riguarda, anzitutto, l'estensione dell'agevolazione oltre la sfera delle piccole e

medie imprese in mancanza di una verifica del rischio di liquidità in concreto (123).

3.2.3. Analisi del dialogo fra Corti: esistenza di un'autonomia del sindacato di legittimità delle norme tributarie (anche) attraverso la proporzionalità.

La sentenza testé esaminata è una monumentale ricostruzione dei principi del giudizio di legittimità costituzionale operanti nel diritto tributario. Essi possono riassumersi nella seguente massima (*Leitsatz 3*) (124):

> «il principio di uguaglianza lascia al legislatore del diritto tributario un ampio margine di discrezionalità sia nella selezione del presupposto impositivo sia nella determinazione dell'aliquota. Le deviazioni dalla decisione sull'onere una volta prese devono a loro volta essere misurate dal principio di uguaglianza (requisito della progettazione coerente del punto di partenza della normativa fiscale). Richiedono una ragione oggettiva speciale. I requisiti per la giustificazione aumentano con la portata e l'entità della deviazione».

Con tale principio di diritto la Corte di Karlsruhe ridisegna il contenuto di controllo rispetto alla specifica disciplina tributaria, tracciando il metodo di analisi attraverso una sentenza altamente (anche eccessivamente) dottrinale. Il dato che emerge con maggiore evidenza è che la Corte abbia voluto "statuire" per dare ordine nella materia, tant'è che rigetta le questioni di inam-

(123) In tal senso leggesi la sentenza in commento, là dove si afferma che «die Bestimmungen über die Verschonung des unentgeltlichen Erwerbs begünstigten Vermögens von der Schenkung- und Erbschaftsteuer in §§ 13a und 13b ErbStG sind mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen».

(124) Si riporta il testo in lingua originale della massima, secondo cui «Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber im Steuerrecht einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Sie bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Dabei steigen die Anforderungen an die Rechtfertigung mit Umfang und Ausmaß der Abweichung».

missibilità della questione, sebbene l'agevolazione fosse richiesta dal ricorrente nel giudizio *a quo*. Il che desta perplessità circa la rilevanza della questione onde poter innescare il riesame a livello costituzionale.

Questo elemento viene corroborato dall'articolata e complesso riesame cui il *Bundesverfassungsgericht* dà luogo, sviscerando con minuzioso attenzione e dovizia per i particolari ogni circostanza che potrebbe venire in rilievo ai fini della tesi, dell'antitesi e della sintesi. È chiaro che tale pronuncia sembra voler aspirare ad una funzione nomopoietica in tema di *standard* di controllo delle leggi tributarie.

Occorre rimarcare però che, nel diritto tedesco, non sussistono regole costituzionali applicabili specificamente al diritto tributario. E invero, i principi fondamentali trovano il proprio addentellato testuale nell'art. 3 GG (ossia nel principio di eguaglianza), ma sono frutto dell'elaborazione giurisprudenziale (125) quali, in specie e fra l'altro, il principio di *ability to pay* (*Leistungsfähigkeit*) (126), il principio del Netto (*Nettoprinzip*) (127), il principio di conseguenzialità o coerenza logica (*Folgerichtigkeit*) (128).

(125) O. LEPSIUS, *Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax*, in *German Law Journal*, 2015, 16, pp. 1197.

(126) Cfr. BVerfG, sentenza 10 novembre 1998 - 2 BvL 42/93 - secondo cui «il principio di uguaglianza (articolo 3, paragrafo 1 della Legge fondamentale) giustifica ulteriori requisiti costituzionali nella sua forma di "uguaglianza fiscale orizzontale" (cfr. BVerfG 82, 60 <89 e 89>). Comanda ai contribuenti di essere tassati allo stesso modo se hanno la medesima capacità economica. In base alla loro capacità, anche i beneficiari di redditi più elevati devono essere tassati come i beneficiari dello stesso reddito; di conseguenza, in questo confronto deve essere adeguatamente presa in considerazione una capacità ridotta dovuta a obbligazioni alimentari nei confronti di un figlio». In particolare, il *Leistungsfähigkeitsprinzip* viene ritratto dal generale principio dell'art. 3, par. 1 GG (secondo cui «tutti gli uomini sono eguali»), dall'art. 20, par. 1 GG (a mente del quale «la Repubblica Federale di Germania è uno Stato federale democratico e sociale») e parzialmente dall'art. 6, par. 1 (a tenore del quale «il matrimonio e la famiglia sono tutelati dallo Stato»). In dottrina, v. D. BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Colonia,1983.

(127) *ex plurimis* BVerfG, 11 novembre 1998 - 2 BvL 10/95, secondo cui «l'imposta sul reddito si basa sul cosiddetto "principio del netto", secondo il quale viene tassato solo il "reddito netto", il reddito guadagnato meno le spese sostenute e le spese di mantenimento. Le spese di lavoro sono deducibili dalle tasse (§§ 4 e 9 EStG), mentre le spese relative allo tenore di vita non riducono la base imponibile dell'imposta sul reddito (§ 12 n. 1 EStG). Ciò vale anche se le spese relative allo tenore di vita vengono utilizzate per promuovere l'attività lucrativa del contribuente (sezione 12 n. 1 frase 2 EStG)».

(128) Per tutti, v. BVerfG, 21 luglio 2010 - 1 BvR 611/07 - 1 BvR 2464/07, là dove leggesi che «la libertà del legislatore in materia di diritto tributario […] è limitata da due linee guida, vale a dire l'obbligo di allineare il carico fiscale al principio della capacità economica

Nel riesame dei canoni di valutazione della legittimità del diritto tributario, il *Bundesverfassungsgericht* dà luogo ad un ripensamento del diverso grado di controllo, potendo variare da un tradizionale *Willkürkontrolle* sulla non arbitrarietà della scelta fino alla proporzionalità in senso stretto.

Il cambiamento di prospettiva discende dal grado di scostamento rispetto al principio di eguaglianza tributaria nella scelte fiscali del legislatore. Sicché, fermo il margine di apprezzamento riservato nella definizione degli elementi strutturali della fattispecie (presupposto, base imponibile e aliquota), il controllo deve essere "intensificato", là dove la decisione del legislatore sia orientata a finalità ulteriori rispetto a quelle tipiche del diritto tributario. E del resto, non avrebbe molto senso applicare, di regola, il metodo proporzionale rispetto alle imposte, essendo quest'ultime normalmente preordinate al conseguimento del fine per il quale esse sono concepite, ossia il finanziamento della spesa pubblica.

Diverso è il discorso, là dove si versi in una fiscalità di incentivo (come nel caso delle agevolazioni) oppure di disincentivo (*Lenkungsteuer*): e invero, il tributo diviene lo strumento per il conseguimento di uno scopo ulteriore a quello proprio, divenendo mezzo per avere un preciso risultato nell'orientamento della condotta di tutti (o di una data categoria di) contribuenti. In dette ipotesi, l'incidenza su altre libertà degli individui e l'eventuale difformità di trattamento fiscale (più o meno ampio) induce ad adottare uno scrutinio di legittimità più rigoroso che in altre ipotesi "ordinarie".

E va da sé che, proprio in questo solco, si evidenzia l'autonomia dell'esame costituzionale delle norme di diritto tributario (*Sonderdogmatik*), venendo in rilievo il principio di coerenza logica secondo lo schema dettagliato ed analitico della proporzionalità. Nel caso dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, il privilegio si rivela soprattutto per categorie che di regola non hanno bisogno di prevenire i rischi cui la normativa ambisce

e al requisito della coerenza. In linea di principio, i contribuenti devono essere legalmente ed effettivamente ugualmente gravati da una legge fiscale […]. Il legislatore deve conseguentemente attuare la decisione sull'onere presa con la scelta del presupposto impositivo, fermo restando il requisito che tutti i contribuenti siano gravati nel modo più uniforme possibile nella progettazione del punto di partenza della normativa fiscale […]. Le eccezioni a un'implementazione coerente richiedono uno speciale motivo obiettivo».

(*i.e.* evitare problemi di liquidità e mantenimento dei posti di lavoro), quali giustappunto le imprese di grandi dimensioni. Sicché, in questa logica, l'esenzione non funziona e, come tale, non può costituire nemmeno un'*adeguata giustificazione* dell'allontanamento dal canone ordinario dell'eguaglianza tributaria.

Anche la Corte costituzionale italiana, nella sentenza n. 120/2020, vuole assolvere una funzione "ordinatoria" nella comprensione della materia, segnando l'*iter* logico nella definizione degli strumenti tributari diretti al conseguimento di finalità extra-fiscali. Tuttavia, il pronunciamento su tale punto ha valore di mero *obiter dictum*. E invero, dalla nomenclatura dei tipi di agevolazione fino all'individuazione delle ragioni di eccesso rispetto ai limiti segnati dalla possibilità di deroga alla capacità contributiva, la Corte costituzionale non arriva a dichiarare incostituzionale la norma sul passaggio generazione a fronte di un giudizio di remissione vertente sulla richiesta di estensione del beneficio ad una categoria di contribuenti non espressamente prevista (come invece fatto dai colleghi tedeschi).

Prendendo spunto dall'ampio concetto di "rilevanza" risultate dall'omologo giudizio tedesco, la Corte avrebbe potuto introdurre un controllo più intenso rispetto ad alcune forme di agevolazione che, anche in Italia, non rispondendo al soddisfacimento di interessi generali, appaiono come veri e propri privilegi. Aprendo la via in base a tale argomentazione, la Corte avrebbe potuto contribuire direttamente ad una riconsiderazione di tutte le esenzioni fiscali rispetto alle quali non ricorra un evidente riscontro empirico della loro efficacia alla stregua dell'interesse generale.

Una scelta in questo senso (circa il requisito di ammissibilità della questione di legittimità costituzionale) consentirebbe alla Corte costituzionale di valutare, secondo il metodo della proporzionalità, anche l'efficacia dell'esenzione (ossia l'idoneità del mezzo e la necessità della misura di agevolazione), incrementando la responsabilità del legislatore rispetto alle deroghe al principio fondamentale di capacità contributiva. Tale cambiamento di passo avrebbe consentito di rafforzare lo scrutinio di legittimità e anche lo stesso canone dell'art. 53 Cost.: e difatti, se alla tesi sostenuta in dottrina secondo

cui la giustificazione delle agevolazioni risiederebbe in una minore espressione di capacità contributiva (129) si era soliti replicare che il meccanismo di controllo costituzionale impone esclusivamente l'esame dell'estensione dell'agevolazione ad una categoria irragionevolmente esclusa (con ciò rendendo solo teorica la ricostruzione della giustificazione del regime agevolato) (130), il riconoscimento della "rilevanza" della questione di legittimità sulla norma presupposta (ossia sulla norma di cui il ricorrente chiede l'applicazione nel giudizio *a quo*) consentirebbe di risolvere anche il problema costituzionale delle norme derogatorie della capacità contributiva.

Tuttavia, la Corte costituzionale non ha voluto imprimere questo cambio di passo, pur definendo nell'*obiter dictum* i criteri (astratti) di riesame costituzionale.

Ma non può dirsi, per contro, che il *Bundesverfassungsgericht* sia una corte rivoluzionaria, in quanto – nel giudizio tedesco – l'esame della questione sulla norma agevolativa applicanda discendeva solo dalla circostanza che l'ampiezza dell'esenzione (o dello sgravio di imposta) restringeva a tal punto la riscossione dell'imposta a solo poche categorie di contribuenti, i quali peraltro erano tenuti al pagamento in misura enormemente superiore rispetto a quelli esentati o a quelli assoggettati con il pagamento di un'imposta sulle successione in misura del tutto insignificante. Tale enorme disparità di trattamento fra categorie ha generato un intollerabile scostamento dal principio di eguaglianza tale da mettere in discussione l'onere fiscale complessivo concernente l'imposta sulle successioni e donazioni.

Ad ogni modo, la Corte costituzionale italiana si è soffermata solo a rilevare l'"eccesso" della normativa rispetto ai fini senza scendere nel dettaglio dei passaggi logici della proporzionalità (come fatto invece dall'omologa Corte tedesca). E difatti, pur riconoscendo l'operatività del principio di proporzionalità *in sede materiae*, la Corte si è arrestata ad apprezzare l'idoneità

(129) F. MOSCHETTI – R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, ult. op. cit.

(130) S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, pp. 417; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali,* Padova, 1992, p. 127.

rispetto ai fini dell'agevolazione sul passaggio generazionale, senza scendere nei dettagli della necessità e della proporzionalità in senso stretto. Inoltre, non sembra ricorrere nella motivazione della sentenza n. 120/2020 una rigida distinzione fra il giudizio debole di non arbitrarietà e il controllo forte di proporzionalità: e invero, pur affermando che la scelta legislativa è discrezionale, ma tale ponderazione rimane sindacabile da parte della Corte «sotto il profilo della proporzionalità del bilanciamento operato», si conclude nella parte sul merito della questione applicando il canone debole, là dove si afferma che «la scelta legislativa di circoscrivere il beneficio alla sola ipotesi del passaggio intergenerazionale a favore dei discendenti appare quindi non arbitraria».

In tal modo, appare quasi che i piani siano quasi sovrapposti o confusi. Rimane ad ogni modo l'importante contributo della Corte costituzionale alla giustificazione costituzionale delle agevolazioni nel segno del principio di proporzionalità.

CAPITOLO VII

Osservazioni conclusive della ricerca

1. L'individuazione della portata precettiva del principio di prorporzionalità in ambito tributario passa attraverso un percorso estremamente articolato e pieno di necessari distinguo da farsi a seconda del particolare ambito in cui tale principio è suscettibile di essere evocato. A questo riguardo, si possono tracciare solo delle linee guida nella prospettiva di futuri sviluppi della ricerca in questo campo, lasciando spazio ad ulteriori approfondimenti sui singoli aspetti. Ma per il momento è dato ribadire alcuni punti.

Come visto nella parte introduttiva, il nesso esistente fra diritto e società dà luogo a dinamiche che possono generare momenti di frattura fra il potere e i consociati. È in questa logica che la base teorica istituzionale funge da ombrello concettuale attraverso cui è dato ripensare al sistema nel suo vitalismo e, quindi, nel suo fine ultimo di *mediazione* fra diversi interessi. Se questa è la via da seguire, occorre individuare un metodo che consenta di coniugare *razionalità pratica* e fondamenti dello Stato di diritto, cogliendo l'unità del tutto (1).

Sotto questo profilo, la proporzionalità (nella propria declinazione trifasica) è suscettibile di assolvere quel ruolo di canone analitico, oggettivo, (tendenzialmente) uniforme e ripetibile (*recte*: trasparente) che consenta un controllo più penetrante rispetto alle scelte del legislatore, ma al contempo maggiormente accettabile anche negli ordinamenti in cui è forte la tendenza al legalismo rispetto a strumenti che possono apparire meno rigorosi o, addirittura, epidermici (quale ad es. il sindacato di ragionevolezza).

E probabilmente è proprio questa la chiave del *successo globale* del principio: si è avuto modo di rammentare il passaggio del metodo proporzionale dal diritto di polizia tedesco al costante impiego nella giurisprudenza

(1) V. Capitolo I, par. 2.

delle Corti europee (Corte di Giustizia e Corte EDU), sia pur con una diversa declinazione dei sotto-principi (in quanto in ambito europeo ci si limita ad un giudizio basato solo sull'idoneità e sulla necessità). In questo passaggio da ordinamento in ordinamento, il principio di proporzionalità ha avuto una diffusione *virale* (grazie al fenomeno dell'isomorfismo delle Corti nel c.d. dialogo), potendo facilmente essere accolta in ordinamenti in cui si è affermata la *cultura della giustificazione*, là dove si richiede un controllo *forte* sulle scelte del decisore pubblico (si pensi al ruolo che la proporzionalità ha avuto negli ordinamenti svedese, portoghese, canadese o nel sistema del WTO).

Se ciò è vero, non si può fare a meno di rilevare come il profilo più "problematico" rispetto alla tutela della discrezionalità riservata al legislatore (*margin of appreciation*) sia ravvisabile nell'ultimo *step* argomentativo avente ad oggetto il gudizio sull'adeguatezza (c.d. proporzionalità *strictu senso*). E invero, tale passaggio logico – implicando una difficile ponderazione di valori con la verifica di quanta parte del sacrificio dell'interesse privato è giustificabile rispetto al maggior beneficio che può ritrarne l'interesse pubblico – risulta l'aspetto più contestato del metodo proporzionale, rischiando di risolvere l'*iter* argomentativo in un ultimo test privo di "scientificità" e recante un mascheramento dell'ingerenza giudiziale sulla sfera di competenza del legislatore (2).

Probabilmente risiede proprio nella consapevolezza di questo rischio il motivo per cui, in ambito europeo, il giudizio di adeguatezza venga disconosciuto per concentrarsi sui momenti dell'idoneità e della necessità.

2. In ambito tributario, i problemi che si rinvengono nel diritto pubblico in generale sono amplificati dalla funzione propria delle imposte, ossia dal reperimento di risorse a copertura della spesa pubblica. L'importanza vitale di questa funzione trasmoda troppo facilmente nel rischio di una tendenza "espansiva" del diritto tributario, andando a varcare i limiti di sopportazione da parte del privato non solo sotto il profilo del livello di tassazione, ma anche alla luce degli adempimenti che sono connessi all'obbligazione tributaria.

(2) V. Capitolo II, Sez. II, parr. 3 e 4.

In questo ambito peculiare del diritto, la proporzionalità trova origine nell'esigenza di individuazione dei "limiti ai limiti" cui il contribuente soggiace per effetto delle norme tributarie. Tale principio, infatti, opera in termini di ottimizzazione del principio di capacità contributiva, sia nell'ottica di tutela del contribuente, sia sul versante dell'interesse dello Stato al riparto della spesa pubblica (art. 53 Cost.) al fine di tutelare il contenuto essenziale del diritto al lavoro e all'impresa (ritraibile, come detto, dagli artt. 1, 4, 36, 41, 42 e 47 Cost.) (3). In questa logica, si sdrammatizza il rapporto conflittuale fra Fisco e contribuente, rimarcando come l'individuazione dei limiti all'imposizione risulti necessario nello stesso interesse dello Stato. E difatti, una tassazione – scollegata dai livelli di ricchezza del Paese – finisce per diventare eccessiva e, come tale, intollerabile dai contribuenti, favorendo l'inaridimento della fonte delle risorse statali a cagione della delocalizzazione dei redditi all'estero (dovuta all'emigrazione di individui o di capitali) oppure di fenomeni opportunistici (elusivi o evasivi). Detto in altri termini, la negazione dei "limiti ai limiti" del privato consentirebbe al fiscalismo di prosperare, finendo per distruggere ricchezza e, quindi, le stesse fonti di finanziamento dello Stato.

Se ciò vale ad individuare la fonte da cui è dato ritrarre l'operatività del principio di proporzionalità nel diritto tributario (ossia la tutela del contenuto essenziale del diritto al lavoro e all'impresa), la valenza prescrittiva varia a seconda della prospettiva in cui viene visto il rapporto tributario.

2.1. In una prospettiva micro (ossia concreto-individuale) è veramente difficile che la proporzionalità possa trovare spazio in ambito applicativo (4). È da escludersi che il contribuente possa attivare un contenzioso contro l'Amministrazione finanziaria, denunciando il carico fiscale eccessivo personalmente assolto.

Ciò porrebbe ovvi problemi rispetto a principi di capacità contributiva, di legalità ed eguaglianza (art. 3, 23, 53 Cost.), nonché rispetto al loro corollario e cioé rispetto all'indisponibilità del credito tributario. Su tali premesse

(3) V. Capitolo III, par. 3.

(4) V. Capitolo III, par. 4.

fondamentali, va rammentato altresì che il giudice tributario – ove ritenga invalido l'atto impositivo per motivi non formali – non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c. (5). In questo sistema, il giudice tributario non ha poteri di *equità sostitutiva*, sicché è tenuto a motivare i propri giudizi estimativi in relazione al materiale istruttorio acquisito al processo (6).

Si tratta, quindi, di un problema di sussunzione nella fattispecie astratta del fatto indice di forza economica e non già di una ponderazione.

Sulla base del sistema, quindi, il singolo contribuente difficilmente può far valere l'eccesso impositivo in concreto (quale cumulo di tutte le imposte assolte nel periodo di imposta), salvo che la fattispecie non sia espressamente disciplinata per tutelare il diritto al lavoro e all'impresa. Si pensi a questo riguardo alla transazione tributaria, agli accordi in sede di riscossione o alle riduzioni degli addebiti sanzionatori. Ma al di là di queste fattispecie eccezionali, non è ipotizzabile la riduzione del carico tributario a cagione dell'eccesso sul piano concreto-individuale.

2.2. Altro piano è invece quello macro e cioè quello concernente la previsione di limiti massimi all'imposizione in una prospettiva generale e astratta (7). Su questo tema, la dottrina tedesca, dapprima, e la giurisprudenza della Corte costituzionale, dipoi, si è impegnata nell'elaborazione di un parametro cui vincolare il legislatore (secondo l'*Halbteilungsgrundsatz*, si dovrebbe trattare della misura massima del 50% del rapporto fra le disponibilità del privato e quelle della collettività). Ma la giurisprudenza costituzionale tedesca ha, in realtà e più di recente, ridimensionato la portata del principio originariamente approvato, limitando la verifica della soglia rispetto alla sola tassazione patrimoniale.

(5) V. Cass. Sez. V, 20 novembre 2020, n. 26475; Cass., Sez. VI - 5, ord. 15 ottobre 2018, n. 25629; Sez. 5, Cass., sent. 30 ottobre 2018, n. 27560.

(6) V. Cass. Sez. V, 20 novembre 2020, n. 26475; Cass., Sez. VI - 5, ord. 23 marzo 2018, n. 7354; Cass., Sez. V, ord. 25 giugno 2019, n. 16960.

(7) V. Capitolo IV.

Più interessante appare, invece, il dato emergente dalla giurisprudenza della Corte EDU nelle sentenze ungheresi, là dove i giudici europei ritengono rilevante non solo (e non tanto) l'elemento quantitativo (ossia all'aliquota media applicata in ambito OCSE), quanto piuttosto l'aspetto qualitativo nel rapporto mezzi-fini rispetto all'interesse pubblico tutelato dallo Stato, valorizzando la buona fede dei cittadini e altri profili di discordanza tra lo strumento tributario (l'elevata tassazione) e l'obiettivo perseguito dal legislatore (8).

2.2.1. Nel nostro ordinamento, la proporzionalità del sistema deve fare i conti con l'art. 53 Cost. e, quindi, con il principio di capacità contributiva. Tuttavia, non è dato sottacere i problemi posti dalle difficoltà nella ricostruzione del contenuto del principio, ben potendo variare le conclusioni a seconda delle assunzioni fondamentali da cui è dato muovere (9). Si potrebbe, infatti, vedere la capacità contributiva in senso "relativo" (da identificarsi anche nella mera potenzialità economica ed avente come unico limite la non arbitrarietà e la non manifesta irragionevolezza): in questo ambito, è difficile l'instaurazione di un rapporto mezzi/fini, perché le imposte sarebbero sempre idonee al fine (finanziamento pubblico) e, comunque, salvo alcune fattispecie peculiari (in materia di tributi di scopo o di accise), non sarebbe possibile individuare un vincolo fra entrate e spese per l'operatività del principio di unicità del bilancio.

Si potrebbe ipotizzare, però, che la proporzione debba essere valutata non alla luce del finanziamento pubblico, ma in base all'ammontare della spesa pubblica (quale termine di riferimento della proporzione): e invero, se l'art. 53 Cost. prevede il dovere tributario per il finanziamento dello Stato, il limite alla tassazione potrebbe essere individuato proprio nella *spesa pubblica*, non potendo le entrate eccedere quanto necessario per il mantenimento dei servizi e delle istituzioni dello Stato.

Nel rapporto fra i mezzi (*i.e.* entrate, quale carico fiscale complessivo attuale, e debito pubblico, quale tassazione rinviata a generazioni future) e fini (spesa pubblica attuale) si pongono anche problemi di *proporzionalità*

(8) V. Capitolo IV, par. 3 .

(9) V. Capitolo IV, par. 4, là dove si è avuto modo di trattare la c.d. prima ipotesi.

intergenerazionale, per ciò che – anche sulla base del nuovo testo dell'art. 81 Cost. – si potrebbe discutere dell'idoneità del ricorso al deficit (in quanto la spesa pubblica attuale dovrebbe essere limite della tassazione futura per non privare le generazioni future della capacità di scelta in ambito tributario), della necessità (dovendosi valutare l'esistenza di mezzi meno invasivi dei diritti delle generazioni future, anche tenuto conto che questi non potranno beneficiare dei vantaggi ritraibili dalla spesa pubblica attuale), nonché dell'adeguatezza (in quanto si dovrebbe ponderare il sacrificio dei diritti dei consociati attuali con i doveri tributari dei soggetti futuri).

Rimane fermo che l'esistenza di tale limite (spesa pubblica) sarebbe solo teorica, proprio perché il livello di debito pubblico accumulato negli anni (e, quindi, il pagamento dei relativi interessi) rende del tutto irrealistico (al momento) la possibilità del superamento delle entrate rispetto alle spese.

2.2.2. Nella prospettiva invertita, la dottrina si è interrogata sulla configurabilità del limite massimo alle imposte anche nella prospettiva di contenere la tendenza statuale all'espansione della spesa pubblica. A questo riguardo, si è ritenuto di rinvenire il limite nel c.d. "minimo vitale capovolto" che consentirebbe di individuare il prelievo massimo nella misura del 50%; altri hanno ritenuto di dover fa riferimento alla «capacità contributiva complessiva» o alla disponibilità complessiva del contribuente. Tuttavia, risulta difficile individuare un coefficiente che riesca a coprire tutte le fattispecie impositive cui il contribuente possa essere tenuto in un dato periodo di imposta, essendo oltretutto arduo assicurare l'eventuale "giustiziabilità" dell'eventuale imposta confiscatoria (10).

Sicché, in questo ambito, pur potendosi riconoscere la necessità di tutela del contenuto essenziale del diritto al lavoro e all'impresa (quale istanza posta nell'interesse dello stesso Stato ad evitare l'inaridimento della fonte da cui ritrarre le imposte future), è nondimeno estremamente difficile tradurre il limite in un'unità di misura e in una base di calcolo, per il cui tramite sarebbe possibile concludere che l'interevento fiscale dello Stato (complessivamente inteso) sia confiscatorio (o meno). Il ragionamento può avere rilevanza solo

(10) V. Capitolo IV, par. 5, là dove si è avuto modo di trattare la c.d. seconda ipotesi.

de iure condendo e, quindi, in chiave meramente descrittiva: e invero, il risultato può essere utile a perfezionare le proposte di riforma costituzionale depositate in Parlamento proprio sull'introduzione di un limite massimo all'imposizione, sia sotto il profilo dei presupposti a fronte dei quali sia predicabile la violazione di tale limite (quindi, per ciò che concerne il coefficiente rilevante e il termine di riferimento del rapporto, quale ad es. il prodotto interno lordo), sia sotto il profilo del controllo (ossia per quanto riguarda gli organi tenuti a verificare se l'ultima legge in materia tributaria abbia o meno superato il limite e quali siano i rimedi per la soluzione dell'eventuale violazione).

2.3. Ben diverso è il ruolo del principio di proporzionalità nel sindacato avente ad oggetto le scelte compiute dal legislatore rispetto al tema delle discriminazioni qualitative dei redditi, alla diversa distribuzione del carico tributario fra soggetti portatori della medesima capacacità contributiva (da intendersi quivi, nella prospettiva della Corte Costituzionale, anche come mera potenzialità economica derivante dalla posizione del soggetto nella società) oppure all'eterogenesi dei fini dell'imposta introdotta per riequilibrare il rapporto fra entrate (nel caso del canone dovuto per conversione delle DTA in credito di imposta) (11).

Sotto questo profilo, la proporzionalità può fungere da metodo per ottimizzare l'ordine razionale dei rapporti fra imposte, consentendo di identificare (o meno) un'adeguata giustificazione della scelta anche alla luce dell'evoluzione normativa nazionale ed europea (come nel caso della nuova disciplina delle DTA) oppure alla stregua della coerenza degli interventi di *restyling* del sistema tributario in chiave redistributiva.

2.4. Ma il vero campo di operatività del principio di proporzionalità riguarda il giudizio sulla fattispecie impositiva e, segnatamente, sulla valutazione della coerenza fra presupposto e base imponibile. E difatti, le deroghe esistenti devono trovare un'*adeguata giustificazione* in cui il principio di ragionevolezza si deve affiancare con un procedimento logico più rigoroso, qual è quello basato di proporzionalità.

(11) V. Capitolo V.

E difatti, la Corte Costituzionale, a partire dalla sentenza n. 10/2015, ha ritenuto che la coerenza interna della struttura dell''imposta con il proprio presupposto economico debba essere oggetto di verifica nel giudizio di legittimità costituzionale attraverso il metodo della proporzionalità. D'altronde, tale esigenza è stata nuovamente ribadita con la recente sentenza sul passaggio generazionale in relazione alle agevolazioni (12), nell'ambito del giudizio concernente la legittimità del nuovo art. 20 del TUR (13) e nel recente pronunciamento sull'indeducibilità dell'IMU ai fini IRES (14).

Se ciò è certamente un giusto viatico verso il recupero della razionalità del sistema tributatario e nella disciplina delle singole imposte, non è dato sottocere il rischio di annullamento dei diritti dei contribuenti attraverso l'ultima fase del giudizio di proporzionalità. E difatti, se in base al sotto-principio di adeguatezza si deve verificare se il sacrificio del singolo sia compensato dal maggior beneficio per la collettività, ciò significa svilire qualsiasi tutela in favore del contribunte, il quale potrebbe essere in balia di un diritto tiranno, sol perché il riparto della spesa pubblica ridonda a vantaggio della collettività. Il che sarebbe una contraddizione in termini per la proporzionalità che, sia pur affondando le proprie radici nelle basilari regole dello Stato di diritto (o, meglio, del *Rechtsstaat*), darebbe luogo ad uno svuotamento delle regole poste a tutela dell'individuo.

(12) V. Corte cost., sent., 23 giugno 2020, n. 120, secondo cui è necessario inquadrare le agevolazioni come misure volte a risolvere complessi problemi di ponderazione degli interessi e dei valori in gioco in materia di imposizione. In questo solco, secondo il Giudice delle Leggi, «si tratta di una ponderazione rimessa in primo luogo alla valutazione discrezionale del legislatore, ma pur sempre sindacabile da questa Corte sotto il profilo della proporzionalità del bilanciamento operato, in particolare quando viene in causa una vera e propria deroga al dovere di tutti di concorrere alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva (artt. 2, 3 e 53 Cost.), con ricaduta sulle connesse finalità redistributive e sulle esigenze di finanziamento dei diritti costituzionali (sentenza n. 288 del 2019)».

(13) V. Corte cost., sent., 21 luglio 2020, n. 158.

(14) Al riguardo, la Corte costituzionale – con comunicato del 19 novembre 2020 – ha fatto sapere di aver dichiarato l'illegittimità costituzionale della disciplina IMU per l'anno 2012 sotto il profilo della violazione dei principi di coerenza e ragionevolezza, confermando la compatibilità con gli artt. 3 e 53 Cost. per gli anni successivi in cui il legislatore ha attuato una sorta di gradualità nel riconoscimento della deducibilità dell'IMU. Ciò che parrebbe essere frutto del riconoscimento di una proporzionalità rispetto alle discipline operanti per gli anni successivi al 2012. Il testo della sentenza è ancora in corso di pubblicazione.

Il problema si disvela all'evidenza nella sentenza n. 10/2015: e difatti, in quella sede, il Giudice delle Leggi – mutando la prospettiva dal controllo sulla ponderazione degli interessi riversata nella legge alla regolamentazione degli effetti (economici) della declaratoria di legittimità costituzionale, è arrivata financo a negare il buon diritto al rimborso del contribuente nel giudizio *a quo*, il quale *i*) aveva subito una lesione della propria sfera patrimoniale a cagione di una norma costituzionalmente illegittima, *ii*) si era fatto carico di promuovere l'azione di rimborso e *iii*) di attivare il contenzioso (con i relativi costi).

Tale rischio, quindi, potrebbe indurre ad una declinazione del principio di proporzionalità limitata ai soli giudizi di idoneità e di necessità: e difatti, tali parametri risultano caretterizzati da maggiore rigore rispetto alla proporzionalità in senso stetto, essendo due giudizi focalizzati sul rapporto mezzi/fini, piuttosto che sul rapporto vantaggi/svantaggi (rispetto al quale, nel diritto tributario, sarebbe facile individuare il maggior beneficio nell'interesse erariale piuttosto che nella lesione subita dal contribuente).

Tali considerazioni dovrebbero costituire la premessa per l'applicazione del principio di proporzionalità (nella valutazione della coerenza interna della fattispecie impositiva) secondo una *struttura bifasica*. Secondo questa articolazione, il metodo potrebbe essere utile a smascherare iniziative legislative che, pur mirando a colpire un determinato presupposto di imposta, recano un profilo di incoerenza con il parametro di commisurazione dell'imposta. La proporzionalità avrebbe, quindi, una *funzione demistificatoria* proprio come è accaduto in occasione della declaratoria di illegittimità della *Robin Hood tax* (la quale, pur essendo qualificata come addizionale sul sovraprofitto ricavato dell'attività petrolifera, in realtà e a ben vedere, aveva ad oggetto l'intero reddito del contribuente).

Analogo discorso può essere compiuto per i casi in cui v'è un'alterazione della struttura della fattispecie, come nel caso delle agevolazioni, delle norme di disincentivo (in dottrina denominate anche "penalizzazioni fiscali") e delle norme antielusive. In tali casi, la legittimità della misura tributaria

deve trovare un'*adeguata giustificazione*, ma il controllo dev'essere maggiormente rigoroso attraverso una valutazione del rapporto mezzi/fini. In particolare, occorre verificare entro quali limiti gli interessi ulteriori dei contribuenti possano essere oggetto di restrizioni attraverso norme tributarie aventi finalità extrafiscale. Si fa riferimento a quelle misure fiscali che, pur assolvendo la funzione primaria di reperire risorse al funziomento della spesa pubblica, mirano ad orientare la scelta del privato nel senso di disincentivare alcune condotte (si pensi alla vicenda della *Kampfhundesteuer* in cui l'imposta era talmente elevata da precludere l'acquisto e il mantenimento di un cane da combattimento), con l'ulteriore e curiosa conseguenza che, in dette ipotesi, il fine (extrafiscale) della misura fiscale viene effettivamente conseguito proprio quando il tributo non viene assolto.

Su questo piano, la proporzionalità può fungere da parametro di giudizio per tracciare i confini entro cui i diritti dei privati (indirettamente implicati dalla misura fiscale) possono arrivare ad essere compressi dall'intervento del legislatore tributario.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Ezio Vanoni: Giurista ed economista*, (a cura di Gaetano Ragucci), 2017, Milano; G. Marongiu, *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 3, 2016, p. 346 ss.;
- AA.VV., *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal codice di Camaldoli alla riforma tributaria*, (a cura di Fabrizio Ciapparoni), Roma, 2018;
- AA.VV., *Il Codice di Camaldoli*, 2011, Roma;
- Abbagnano N., *Dizionario di filosofia,* Torino, 1971, *voce «ragionevolezza»*
- Abbamonte G. – Amatucci A., *L'incidenza della capacità contributiva nell'interpretazione delle altre garanzie costituzionali italiane e tedesche*, in AA. VV., *Per un Nuovo Ordinamento Tributario*, Padova, 2019;
- Abbamonte G., *Sul diritto finanziario e tributario. In margine ad una polemica (si accenna allo scritto del Falsitta in polemica con il Ferlazzo Natoli)*, in *dir. prat. trib.*, 2, 2005;
- Aleinikoff T.A., *Constitutional Law in the Age of Balancing*, in 96 *Yale Law Journal*, 1987;
- Alexy R., *A Theory of Constitutional Rights*, 2002;
- Alexy R., *Elementi fondamentali di una teoria della duplice natura del diritto*, in *Ars interpretandi*, 1, 2010;
- Alexy R., *Theorie der Grundrechte*, Suhrkamp, Francoforte 1996;
- Allena M., *La transazione fiscale: dalla legge fallimentare al codice della crisi d'impresa*, in A. Guidara, *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario – Atti del convegno di Catania, 25 e 26 ottobre 2019*, Pisa, 2020;
- Alpa G., *I principi generali nella cultura giuridica tradizionale e nelle pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Ars interpretandi*, 2, 2015;
- Amatucci A., *Il contributo dell'economic analysis of law alla metodologia del diritto tributario*, in Riv. Dir. Trib. Int., 1-2, 2009;

- Amatucci A., *L'interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, II
- Amatucci A., *La questione metodologica tra teoriche vecchie e nuove e l'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Dir. Pr. Trib.*, 2, 2005
- Amatucci A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007;
- Amatucci F., *Doppio binario e "connessione sufficiente" tra procedimento tributario e penale*, in *Riv. trim. dir. trib*., 2017, 2;
- Amatucci F., *Il rafforzamento dei principi comunitari europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1, 2013;
- Amatucci F., *La complessa verifica di legittimità costituzionale della Robin Hood Tax*, in *Riv. dir. trim. dir. trib.*, 4, 2015;
- Amatucci F., *Sanzioni tributarie e proporzionalità*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 3;
- Andenas M. – Zleptnig S., *Proportionality: WTO Law in Comparative Perspective*, in *Texas International Law Journal*, 42, 2007;
- Andreani G. – Tubelli A., *DTA: la trasformazione in crediti d'imposta cerca spazio nel consolidato*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi Plus*, 2 aprile 2020;
- Andreani G. – Tubelli A., *La nuova fattispecie di conversione delle "DTA" introdotta dal Decreto "Cura Italia"*, in *Diritto Bancario* del marzo 2020;
- Antonini E., *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969;
- Antonini L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996;
- Antonini L., *Forzatura dei principi* versus *modulazione temporale deli effetti della sentenza,* in www.forumcostituzionale.it;
- Antonini L., *Il principio di stretta proporzionalità nel sindacato costituzionale delle leggi tributarie: potenzialità e limiti*, in *Rass. Trib.*, 2015, 5;
- Anzon Demmig A., *Elogio della sentenza n.10 del 2015*, in www.forumcostituzionale.it;

- Arai-Takahashi Y., *The Margin of Appreciation Doctrine and the Principle of Proportionality in the Jurisprudence of the ECHR* , Intersentia, 2002;
- Armella S., *Le sanzioni amministrative IVA devono rispettare il principio di proporzionalità*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria,* 2019, 1;
- Armella S., *Le sanzioni amministrative IVA devono rispettare il principio di proporzionalità*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2019, 1;
- Arnaud Focraud V., *Gilets jaunes : Edouard Philippe annonce un moratoire sur la hausse des taxes sur les carburants*, in *Lu Journal du Dimanche*, 4 dicembre 2018 ;
- Ascarelli T., *Sul concetto di titolo di credito e sulla disciplina del titolo V, libro IV, del nostro codice,* in *Banca, borsa e tit. di cred.*, 1954, 1;
- Ascarelli T., *Sul concetto di titolo di credito e sulla disciplina del titolo V libro IV del nostro codice,* in *Banca borsa tit. cred.,* 1954, I;
- Bafile C., *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978;
- Bagarotto E., *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, Torino, 2014;
- Baker A., *Proportionality under the UK Human Rights Act*, 2016. A. Brady, *Proportionality and Deference under the UK Human Rights Act: An Institutionally Sensitive Approach*, Cambridge, 2012;
- Barak A., *Proportionality and reasonableness*, Cambridge, 2012;
- Barak A., *Proportionality: Constitutional Rights and their limitations*, Cambridge, 2012;
- Barassi M., *Comparazione (dir. trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S. Cassese), Milano, 2006;
- Barber N.W., *Subsidiarity in the Draft Constitution*, in *European Public Law*, 2005, 11, 197; Barber N.W., *The limited modesty of Subsidiarity*, in *European Public Law*, 2005; 11 308;
- Barbera A., *La sentenza relativa al blocco pensionistico: una brutta pagina per la corte*, in www.rivistaaic.it, 2, 2015;
- Barberis M., *Filosofia del diritto. Un'introduzione teorica*, seconda edizione, Torino, Giappichelli, 2005;

- Barberis M., *Santi Romano, il neoistituzionalismo e il pluralismo giuridico*, in *Materiali per una storia della ultura giuridica*, 2, Bologna, 2011
- Bartole S., «*Principi generali*», in *Enc. dir.,* XXXV, Milano, 1986;
- Basilavecchia M., *Sanzioni amministrative: proporzionalità temporanea?*, in *Corr. Trib.*, 2015, 38, 31;
- Batistoni Ferrara F., *Capacità contributiva (voce)*, in *Enc. dir.*, *Agg.*, III, Milano, 2001;
- Batistoni Ferrara F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Agg. II;
- Beatty D., *The ultimate rule of law*, Oxford, 2004;
- Beghin M., *Accertamento sintetico, dimostrazione del nesso eziologico e «probatio diabolica»*, in *Corr. trib.*, 4, 2013;
- Beghin M., *Condono tributario e sospensione dei termini di accertamento: riflessioni sulla ratio giustificativa comune alle imposte dirette, all'Iva e alle imposte sui trasferimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2000;
- Bengoetxea J., MacCormick N., Soriano L., *Integration and Integrity in the Legal Reasoning of the European Court of Justice*, in G. de Búrca, J.H.H. Weiler, *The European Court of Justice*, Oxford, 2001;
- Berg G.H. von, *Handbuch des deutschen Polizeirechts*, Berlin, 1799;
- Bergonzini C., *Note a margine di Corte cost. n. 10 del 2015: uno sguardo al merito e alle fonti*, in www.forumcostituzionale.it;
- Bergonzini G., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, 2011;
- Berliri L.V., *La giusta imposta*, 1945;
- Bertoli P., *Corte di giustizia, integrazione comunitaria e diritto internazionale privato e processuale*, Milano, 2005;
- Betty D., *The ultimate Rule of Law*, Oxford, 2004;
- Bignami M., *Cenni sugli effetti temporali della dichiarazione di incostituzionalità in un'innovativa pronuncia della Corte costituzionale*, in www.questionegiustizia.it;
- Bin R., *Diritti e argomenti: il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992;

- Bin R., *Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi*, in *forumcostituzionale.it* del 27 aprile 2015;
- Bin R., *Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi*, in *Forum quad. cost.*, 2015;
- Birk D., *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Colonia,1983;
- Bizioli G., *Eguaglianza tributaria e discriminazione soggettiva dei redditi*, in *Quaderni costituzionali*, 3, 2015;
- Bizioli G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto* internazionale, Padova, 2008;
- Bizioli G., *Imposizione e Costituzione europea***,** in *Riv. dir. trib.,* 2005, 3;
- Bizioli G., *L'incostituzionalità della Robin Hood Tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. Trib.*, 2015, 5
- Bobbio N., «*Principi generali*», in *NN.D.I,* XIII, Torino, 1966;
- Bobbio N., *Il buon legislatore*, in *Lo stato*, 11, 2018;
- Bodrito A., *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consenso, Equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012;
- Bogoni R. – Artuso E., *La "transazione fiscale": profili tributari e processuali*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2020, 1;
- Bongiovanni G., *Principi come valori o come norme: interpretazione, bilanciamento e giurisdizione costituzionale in Alexy e Habermas*, in *Ars Interpretandi*, 2005, 10;
- Boria P., *"Sistema tributario"* (*voce*), in *Dig. disc. priv.*, IV, Sez. Comm., Utet, Torino, 1997;
- Boria P., *Diritto tributario*, Torino, 2016;
- Boria P., *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2017;

- Boria P., *L'illegittimità costituzionale della "Robin Hood Tax". E l'enunciazione di alcuni principi informatori del sistema di finanza pubblica*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 5, 2015;
- Boria P., *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *dir. e prat. trib.,* 2004, 5;
- Boria P., *L'antisovrano*, Torino, 2004;
- Bork R., *Coercing Virtues: The Worldwide Rule of Judges*, Washington, 2003;
- Calzolari A., *CEDU e diritto tributario: i diritti fondamentali dell'uomo vengono in soccorso del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2017, 24;
- Calzolari A., *La tutela CEDU del diritto di proprietà nella dimensione del giusto tributo: il principio di proporzionalità*, in *Corr. Trib.*, 2017, 42;
- Calzolari A., *La tutela CEDU del diritto di proprietà: la base legale del giusto tributo,* in *Corr. Trib.*, 2017, 40;
- Cameron I., *Swedish Case Law on the ECHR since Incorporation and the Question of Remedies*", in *Dealing with Integration*, *volume II*, I. Cameron – A. Simoni (a cura di), 1998;
- Campodonico F., *«Robin Hood tax»: la corte costituzionale fa chiarezza sui criteri di determinazione della ragionevolezza del tributo*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, 3;
- Cané D., *La proposta di Direttiva per una CCCTB: una analisi per principi*, in *Rass. trib.*, 2012, 55, 6;
- Capaccioli E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966;
- Capograssi G., *Il problema della scienza del diritto*, Milano, 1962;
- Capolupo S., *L'asserita sindacabilità del metodo di accertamento*, in *Il Fisco*, 2018;
- Caponi R., *Dialogo tra corti nazionali e corti internazionali*, in *Il libro dell'anno del Diritto*, Treccani, Roma, 2013;
- Cardella P., *The cross-border use of losses incurred through foreign permanent establishments: wavering between the territoriality principle and the so-called "Marks and Spencer exception". The "Bevola and Jens W. Trock" case*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2018, 3;

- Carnelutti F., *Metodologia del diritto*, Padova, 1939 (rist. 1990)
- Cartabia M.– Violante L., *Giustizia e mito: con Edipo, Antigone e Creonte per indagare i dilemmi del diritto continuamente riaffioranti nelle nostre società*, Bologna, 2018;
- Cartabia M., *Diritti, giudizi e conflitti*, in *Ars interpretandi*, 1, 2015;
- Cartabia M., *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Conferenza trilaterale delle Corte costituzionali italiana, portoghese e spagnola; *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, Atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 13-14 ottobre 1992, Milano, Giuffré, 1994;
- Caterina E., *È possibile dichiarare costituzionalmente illegittima una (intera) legge di bilancio?*, in *Osservatorio sulle fonti*, 1, 2019;
- Cavalcante Koury P.A., *The end of the "Luxemburg effect" an analysis of the protection of fundamental freedoms regarding exit taxes and implementation of anti-BEPS measures by European Union*, in *European Taxation*, 2018, 11;
- Ceriani V., *Riflessioni sul coordinamento internazionale della fiscalità d impresa*, in *Rass. trib.*, 2019, 1;
- Cerri A., *L'eguaglianza nella giurisprudenza della Corte costituzionale,* Milano, 1976;
- Cervati A., *In tema di interpretazione della Costituzione, nuove tecniche argomentative e "bilanciamento" tra valori costituzionali (a proposito di alcune riflessioni della dottrina austriaca e tedesca)*, in *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale. Riferimenti comparatistici*, in *Atti del Seminario di Roma*, 13-14 ottobre 1992, Milano, 1992;
- Chiarizia G., *La tutela del contribuente in caso di accessi, ispezioni e verifiche illegittime secondo le Sezioni Unite e secondo la Corte europea dei Diritti dell'Uomo: spunti di riflessione*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2017, 7;

- Chirulli P., *L'evoluzione del controllo giurisdizionale sulla discrezionalità nel Regno Unito: dalla ragionevolezza alla proporzionalità?*, in *dir. proc. amm.*,1, 2019;
- Chronowski N. –Varju M. – Bárd P., *Hungary: Constitutional (R)evolution or Regression?*, in *National Constitutions in European and Global Governance: Democracy, Rights, the Rule of Law* (a cura di Albi A., Bardutzky S), Aia, 2019;
- Ciciriello M.C., *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1999.
- Cipollina S., *La fiscalità delle perdite transfrontaliere infragruppo e la reviviscenza dell'"eccezione Marks & Spencer": il caso Bevola*, in *Riv. Dir. fin. e sc. fin.*, 1, 2019;
- Cipollina S., *La fondazione della "rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze" nei documenti dell'archivio Griziotti di Pavia*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 3, 2017
- Cipollina S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992;
- Cipollina S., *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 2, 2018;
- Cipollina S., *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in L. Antonini. *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, 2010;
- Cocivera B., *Concordato tributario*, in *Enc. dir.*, VIII;
- Cocozza F., *Un salomonico equilibrio tra "giusta misura" e decisione nella sentenza n. 10/2015,* in www.forumcostituzionale.it*;*
- Cognetti S., *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011;
- Cohen-Eliya M. – Porat I., *Proportionality and constitutional culture*, Cambridge University Press, 2013;
- Cohen-Eliya M. – Porat I., *Proportionality and constitutional culture*, Cambridge University Press, 2013;

- Corte Costituzionale Servizio Studi Area di diritto comparato, *Le pronunce di incostituzionalità e di incompatibilità costituzionale nella giurisprudenza costituzionale tedesca e austriaca*, 2018, a cura di M.T. Rörig, disponibile in https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/242_incompatibilita_Germania_Austria.pdf.
- Corte Costituzionale Servizio Studi Area di diritto comparato, *Problematiche finanziarie nella modulazione degli effetti nel tempo delle pronunce di incostituzionalità*, 2014, a cura di P. Passaglia con contributi di E. Bottini C. Guerrero Picó S. Pasetto M. T. Rörig, disponibile in https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/Comp191.pdf;
- Coutinho F.P. – Piçarra N., *Portugal: The Impact of European Integration and the Economic Crisis on the Identity of the Constitution*, in *National Constitutions in European and Global Governance: Democracy, Rights, the Rule of Law*, Anneli Albi – Samo Bardutzky (a cura di), Aia, 2019;
- Craig P., *EU Administrative Law*, Oxford, 2012;
- Crovato F., *Spazio per accordi Fisco - contribuente anche al di fuori di espresse previsioni legislative?*, in *Riv. dir. trib. on line*, 13 aprile 2020;
- D'Amico M., *La Corte e l'applicazione (nel giudizio* a *quo) della legge dichiarata incostituzionale*, in www.forumcostituzionale.it;
- Dashwood A., *The Relationship Between the Member States and the European Union/European Community*, in *Common Market Law Review*, 2004, 41, 366;
- David Gross M., *99 Tactics of Successful Tax Resistance Campaigns*, 2014, Picket Line Press.
- De Boer R. –Marres O., *BEPS Action 2: Neutralizing the Effects on Hybrid Mismatch Arrangements*, in *Intertax*, Volume 43, Issue 1, 2015;
- De Grazia D., *L'introduzione del principio del pareggio di bilancio in Costituzione (tra vincoli europei e zelo del legislatore)*, in *Giur. cost.*, n. 3, 2012;
- De Mita E., *Diritto tributario (giurisprudenza costituzionale)*, in *Enc. dir.*, Torino, 2010;

- De Mita E., *Ezio Vanoni*, in *Jus. Rivista di scienze giuridiche*, 1997, I,
- De Mita E., *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965;
- De Mita E., *La legalità tributaria*, Milano, 1993;
- De Mita E., *Razionalità e fiscalismo nella giurisprudenza costituzionale*, in *l'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000.
- De Nitto S., *A proposito della proporzionalità come criterio giuridico*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 4, 2017;
- De Vergottini G., *Il dialogo fra corti alle soglie del XXI secolo*, in *Lo Stato*,2018, 10;
- Déak D., *Pioneering Decision of the Constitutional Court of Hungary to Invoke the Protection of Human Dignity in Tax Matters*, in *Intertax*, 39, 11, 2011
- Degani E., *Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in Dir.e prat. trib., 2019, 4;
- Del Federico L.*, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010;
- Della Valle E., *L'utilizzazione cross-border delle perdite fiscali: il caso Marks & Spencer*, in *Rass. trib.*, 2006;
- Di Carlo L., *Il debito pubblico tra giustizia intergenerazionale, principio di proporzionalità e diritti di autonomia*, in *Istituzioni del federalismo*, 2018, 1;
- Di Carlo L., *Teoria istituzionale e ragionamento giuridico*, Torino, 2017;
- Di Pietro A., *Sistema tributario*, in *Enc. trecc. - Diritto on line*, 2016;
- Dondi A., *Rapidi* e *impressionistici cenni sulla metodologia della ricerca in campo giuridico*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1, 2019;
- Douma S. – Wybren Naumburg C., *Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé?*, in *European Taxation*, 2006;
- Dworkin R., *Questioni di principio,* trad. it. a cura di Maffettone, Milano, 1990;
- Dworkin R., *Take Rights seriously*, Harvard University Press, 1977;

- Emiliou V.N., *The principle of proportionality in European Law: A Comparative Study*, Londra, 1996;
- Engle E., *The History of the General Principle of Proportionality: An Overview*, in *Dartmouth L.J.*, 2012
- Esposito C., *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954;
- Fabbrini G., *Presunzioni*, in *Dig. disc. priv.*, 1996;
- Falcone G., *Ius suum cuique tribuere*, in *Annali dell'Università di Palermo*, 2010;
- Falsitta G., *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 495;
- Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Vicenza, 2016
- Falsitta G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Torino, 2008;
- Falsitta G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 905;
- Falsitta G., *L'imposizione delle imprese in Italia tra corretti principi contabili ed 'estrogeni tributari'*, in Idem, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008;
- Falsitta G., *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 89;
- Falsitta G., *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomica di tributo*, in *Rir. dir. trib.*, 1993;
- Falsitta G., *La sistemazione del diritto finanziario nella coeva opera di O. Ranelletti e di A.D. Giannini e la data di nascita della "scuola" finanziaria napoletana*, in *riv. dir. trib.*, 9, 2004;
- Falsitta G., *Le presunzioni in materia di imposte sui redditi*, in A.E. Granelli (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria – Atti del Convegno nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985*, Rimini, 1987;
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Padova, 1997;
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2005;
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2012;
- Falsitta G., *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 6;

- Falsitta G., *Saggio dialettico sullo svolgimento della ricerca e sull'insegnamento del diritto tributario in Italia*, in *riv dir. trib*., 12, 2005;
- Falsitta G., *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Riv. dir. trib.*, 2011;
- Fanti V., *Dimensioni della proporzionalità. Profili ricostruttivi tra attività e processo amministrativo*, Torino, 2012;
- Fantigrossi U., *Sviluppi recenti del principio di proporzionalità nel diritto amministrativo italiano*, in *Liuc Papers*, 220, *Serie Impresa e Istituzioni*, 26, 2008;
- Fantozzi A., *Diritto tributario*, in *Diritto on line*, Treccani, Roma, 2015.
- Fantozzi A., *Diritto tributario*, Milano, 2012;
- Fantozzi A., *Diritto tributario*, Torino, 2003;
- Fedele A., *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione,* in *Riv. dir. trib.*, 2013, I;
- Fedele A., *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005;
- Fedele A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib*., 2002, 31;
- Fedele A., *Diritto trbutario (principi)*, in *Enc. Dir.*, Annali II, tomo II, Milano, 2009
- Fedele A., *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I;
- Fedele A., *Gli incrementi «nominali» di valore nell'INVIM ed il principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin. sc. Fin.*, 1982;
- Fedele A., *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1967;
- Fedele A., *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 10, 2013;
- Fedele A., *Imposte reali e imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2002;

- Fedele A., *L'imposta di consumo sulle "sigarette elettroniche" e la "ratio" dell'accisa sui tabacchi*, in *Riv. dir. trib. supplemento online* del 14 dicembre 2017;
- Fedele A., *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;
- Fedele A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006;
- Fedele A., *Non discriminazione e intrinseca congruità nella disciplina sostanziale del tributo*, in AA. VV., *Per un Nuovo Ordinamento Tributario*, Padova, 2019;
- Fedele A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998;
- Fedele A., *Prestazioni imposte*, in *Enc. giur.,* XXIV, Roma, 1991, p. 5;
- Fedele A., *La riserva di legge,* in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario,* I;
- Ferlazzo Natoli L., *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979;
- Ferlazzo Natoli L., *La scuola finanziaria napoletana e la genesi del diritto finanziario*, in *riv. dir. trib.*, 9, 2004;
- Fichera F., *Le penalizzazioni fiscali*, 3, 2017;
- Fichera F., *Le agevolazioni fiscali,* Padova, 1992;
- Filippini R., *L'imposizione confiscatoria*, in *Novità fiscali*, 2017, 5;
- Fiorentino S., *La metodologia del diritto tributario nel contesto giuridico ed economico-finanziario*, in *Il fisco*, 22, 2007;
- Fleiner F., *Institutionen des deutschen Verwaltungsre*, Tubinga, 1912;
- Forte F., *Il contributo seminale di Benvenuto Griziotti all'analisi economica del diritto*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin*., 3, 2006;
- Fossati R. – Majorana D., *Transfer pricing e principio di proporzionalità: la Corte di Giustizia europea introduce un nuovo paradigma nelle transfer pricing rules?*, in *Bollettino Tributario*, 30 ottobre 2019;
- Forte F., *Ezio Vanoni economista pubblico*, (a cura di Silvio Beretta e Luigi Bernardi), Soveria Mannelli, 2009.

- Francioso C., *Il caso Bevola: capacità contributiva e perdite definitive della stabile organizzazione*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2018, 3;
- Fransoni G., *Il "dialogo fra le corti" e la graduazione degli effetti delle sentenze sulla costituzionalità dei tributi: problemi e tecniche*, in *Rass. trib.*, 2015, 5;
- Fransoni G., *Il diritto tributario come materia giuridica e i suoi rapporti con l'economia*, in *Dialoghi tributari*, 1, 2009, p. 9.
- Fransoni G., *L'efficacia nel tempo della declaratoria di incostituzionalità della "Robin Hood tax"*, in *Corr. Trib.*, 13, 2015;
- Fransoni G., *Spunti di riflessione sul canone per la trasformazione delle DTA ai sensi dell'art. 55 del decreto "Cura Italia"*, disponibile in https://fransoni.it/argomenti/spunti-di-riflessione-sul-canone-per-la-trasformazione-delle-dta-ai-sensi-dellart-55-del-decreto-cura-italia/.
- Fransoni G., *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio)*, in *Riv. dir. trib.*, 11, 2013;
- Fransoni G., *Un'importante sentenza della corte costituzionale sulla legittimità delle discriminazioni qualitative*, disponibile in https://fransoni.it/argomenti/unimportante-sentenza-della-corte-costituzionale-sulla-legittimita-delle-discriminazioni-qualitative/;
- Gaffuri F., *Ancora dell'attitudine alla contribuzione*, in *Rass. trib.*, 2013, 56, 5;
- Gaffuri G., *Il senso della capacità contributiva*, in L. Perrone e C. Berliri (a cura di), *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006;
- Gaffuri G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969;
- Gaffuri G., *Una possibile alternativa: proposte dottrinali di assestamenti normativi in materia tributaria*, in *Rass. Trib,*, 2019, 4;
- Galasso G., *Storia del Regno di Napoli: il Mezzogiorno spagnolo e austriaco*, 1622-1734, Torino, 2008;
- Galetta D.U., *El principio de proporcionalidad en el Derecho Público italiano*, in *Cuadernos de Derecho Publico*, 1998/5;

- Galetta D.U., *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di "spill over" negli ordinamenti nazionali*, in *Nuove Autonomie*, 2005;
- Galetta D.U., *Principio di proporzionalità* [dir. amm.], Treccani - Diritto on line, 2012; Idem, *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di "spill over" negli ordinamenti nazionali*, in *Nuove Autonomie*, 2005;
- Galetta D.U., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998;
- Gallo F. – Marchetti A., *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999;
- Gallo F*., Diritto e giustizia nel titolo primo del Digesto*, in *SDHI*, 54, 1988, p. 15 ss.;
- Gallo F., *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. comm.*, 2009;
- Gallo F., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2013;
- Gallo F., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. comm.*, 2002;
- Gallo F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015;
- Gallo F., *Opuscula selecta*, 1999, pp. 621 ss.;
- Gallo F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010;
- Gallo F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 1998, 3;
- Gallo F., *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in AA.VV., *Atti del Convegno di Studi: Aiuti di Stato nel Diritto Comunitario e misure fiscali*, in *Rass. trib.*, 2003;
- Gallo F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007;
- Gallo F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib*., 2010;
- Ghessi G., *L'archivio Benvenuto Griziotti dell'Istituto di Finanza di Pavia*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 2002, I;
- Giannini A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956;

- Giannini M.S., *Controllo: nozioni e problemi*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1974;
- Giannini M.S., *Rilevanza costituzionale del lavoro,* in *Riv. giur. lavoro*, 1948, p. 7).
- Giovannini A., *Il diritto tributario per principi*, Milano 2014;
- Giovannini A., *Le metodologie di ricerca nel diritto tributario*, in. *Rass. Trib.*, 2016, 1
- Giovannini A., *Sul limite massimo all'imposizione tributaria*, in *federalismi.it*, 2016, 11;
- Giraffi A., *Masaniello: rivoluzione di Napoli del 1647: fatto storico descritto in dieci giornate*, Bruxelles, Società Tipografica, 1844;
- Griziotti B., *I principi delle entrate extra-fisca*lità, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1951;
- Griziotti B., *Principii di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929
- Grossi P., *Giuristi e linguisti: un comune ruolo ordinante della società*, in *Riv. Trim.di Dir. e Proc. Civ.*, 1, 2014, pag. 1.
- Grossi P., *L'Europa del diritto*, Roma-Bari, 2007
- Grossi P., *L'invenzione del diritto*, Bari, 2017;
- Grossi P., *Mitologie giuridiche della modernità*, Milano, 2001.
- Grossi P., *Prima lezione di diritto*, Bari, 2010,
- Grossi P., *Santi Romano: un messaggio da ripensare nella odierna crisi delle fonti*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2, 2006;
- Groussot X., *Creation, Development and Impact of the General Principles of Community Law: Towards a jus commune europaeum?*, Europa Law Publishing**,** The Netherlands, 2006;
- Guastini R., *I principi nel diritto vigente*, in M. Bessone, R. Guastini (a cura di), *La regola del caso. Materiali sul ragionamento giuridico*, Padova, Cedam, 1995
- Guastini R., *Principi di diritto*, in *Dig. Disc. Priv. – Sez. civ.*, I Agg,, 2011, Torino;

- Guidantoni S., *La fiscalità differita attiva e la sua trasformazione in credito tributario*, in *Fisco*, 2011, 40, 1
- Guidara A., *Agevolazioni fiscali*, in *Diritto on line*, *Enciclopedia Treccani*, 2013;
- Guidara A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Torino, 2010;
- Guidara A., *Gli accordi nella fase della riscossione*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario* [a cura di La Rosa], Milano, 2007;
- Gutmann D., *The Marks & Spencer Case: Proposals for An Alternative Way of Reasoning*, in *EC Tax Review*, 2003;
- Häberle P., *Die Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 Abs. 2 GG. Zugleich ein Beitrag zum institutionellen Grundrechtsverstälndinis und zur Lehre vom Gesetzsvorbehalt*, Karlsruhe, 1963;
- Habermas, *Fatti e norme. Contributi a una teoria discorsiva del diritto e della democrazia*, Milano, 1996
- Hart H.L.A., *The Concept of Law*, Oxford, 1961;
- Harvey D., *Towards process-oriented proportionality review in the European Union*, in *European Public Law*, 23, 1, 2017
- Hauriou M., *La Théorie de l'institution et de la fondation*, 1930, (trad. it. a cura di. Widar Cesarini-Sforza), *Teoria dell'istituzione e della fondazione*, Milano, Giuffrè, 1967, pp. 12 e 13
- Heintzen M., *Il principio di proporzionalità*, Modena, 2015;
- Hilf M., *Power, Rules and Principles—Which Orientation for WTO/GATT Law?*, in *Journal Int'l Economic and Law*, 2001, 111;
- Hirschl R., *Towards Juristocracy: The Origins and Consequences of the New Constitutionalism*, Cambridge, 2004;
- Huscroft G. – Miller B.W. – Webber G., *Proportionality and the Rule of Law: Rights, Justification, Reasoning*, Cambridge University Press, 2014;
- Ingrao G., *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 9;

- Jestaedt M. – Lepsius O., *Verhälnismäßigkeit: Zur Tragfähigkeit eines verfassungsrechtlichen Schlüsselkonzepts*, Tübingen, 2015;
- Jhering R. von, *Der Zweck im Recht*, Leipzig, 1884 (trad. it. a cura di M. Losano, *Lo scopo nel diritto*, Torino, 2014 p. 302 ss..
- Jori M., *I principi nel diritto italiano*, in *Soc. dir.*, 10, 3, 1983
- Jowell J. – Lester A., *Beyond Wednesbury: Towards Standards of Substantive Judicial Review*, 1987, p. 368;
- Jowell J., *Proportionality and Unreasonableness: Neither Merger Nor Takeover*, in H. Wilberg – M. Elliott, *The Scope and Intensity of Substantive Review*, 2015;
- Jowell J., *Proportionality in the United Kingdom*, in *Revue générale du droit*, in www.revuegeneraledudroit.eu, *Etudes et réflexions*, 2018;
- Kelsen H., *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, (*Reine Rechtslehre*), Bologna, 2000;
- Keynes J.M., *Teoria generale dell'occupazione, dell'interesse e della moneta*, Torino, 1978
- Kirkhhof P., *Die Steuern*, in P. Kirkhhof – J. Isensee, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Heidelberg, 2007, 118, 138;
- Kloepfer M., *Verfassungsrecht*, *Grundrecte*, II, Monaco, 2010, par. 51;
- Kube H., *Verhältnismäßigkeit von Steuern und Abgaben*, in M. Jestaedt, – O. Lepsius, *Verhälnismäßigkeit: Zur Tragfähigkeit eines verfassungsrechtlichen Schlüsselkonzepts*, Tübingen, 2015;
- Kumm M., *The idea of Socratic contestation: the point of rights based proportionality review*, in *Law & Ethics of Human Rights*, 4, 2010;
- Kunig P., *Das Verhältnismässigkeitsprinzip im deutschen öffentlichen Recht*, in P. Kunig – Makoto Nagata (a cura di), *Deutschland und Japan im rechtswissenschaftlichen Dialog*, Colonia, 2006;
- La Rosa S., *Le agevolazioni fiscali*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I;
- La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006;
- Lacey N., *The Metaphor of Proportionality*, in *J.L. & Society*, 2016, 1;

- Lang M., *The Marks & Spencer Case: The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, in *European Taxation*, 2006;
- Lanzafame A., *La limitazione degli effetti retroattivi delle sentenza di illegittimità costituzionale tra tutela sistematica dei principi costituzionali e bilanciamenti impossibili. A margine di corte costituzionale n. 10/2015*; in www.rivistaaic.it, 2, 2015;
- Lenaerts K., *The European Court of Justice and Process-Oriented Review*, in *Yearbook of European Law*, 2012, 31, 3.
- Lenoir L.A., *Carburants : les taxes ne sont presque pas affectées à la transition énergétique*, in *Le Figaro*, 6 novembre 2018;
- Lepsius O., *Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax*, in *German Law Journal*, 2015, 16;
- Lepsius O., *Die Chancen und Grenzen des Grudsatzes der Verhältnismäßigkeit*, in Jestaedt – Lepsius *Verhältnismäßigkeit: Zur Tragfähigkeit eines verfassungsrechtlichen Schlüsselkonzepts*, 2015, Tubinga;
- Lerche P., *Ubermaß und Verfassungsrecht. Zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit,* Colonia, 1961;
- Lieto S., *Trattare in modo eguale i diseguali? Nota alla sentenza n. 70/2015*, in www.forumcostituzionale.it del 17 maggio 2015;
- Lipari N., *Ancora sull'abuso del diritto. Riflessioni sulla creatività della giurisprudenza*, in *Riv. Trim. Dir. e Proc. Civ.*, 1, 2017
- Lipari N., *Diritto civile e ragione*, Milano, 2019;
- Lipari N., *Per un diritto secondo ragione*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2018, 6;
- Luban D., *Incommensurable values, rational choice, and moral absolute,* in *Cleveland State law review*, 1990, 65;
- Luciani M., *L'equilibrio di bilancio e i princìpi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in Aa.Vv., *Il princìpio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012*, Milano, 2014;
- Lupi R., *Compendio di diritto tributario*, Dike, 2016
- Lupi R., *Diritto amministrativo dei tributi*, Castelvecchi, 2017;
- Lupi R., *Diritto tributario tra metodo giuridico e oggetto economico*, Milano, 2009

- Lupi R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, IPSOA, 2008;
- Lupi R., *La determinazione giuridica della capacità economica individuale ai fini tributari*, in *Dialoghi tributari*, 1, 2009;
- Lupi R., *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Roma, 2012;
- Lupi R., *Processare meno, processare meglio: gli inconvenienti dell'impostazione panprocessualistica del diritto tributario*, in *Dialoghi tributari*, 3, 2009;
- Luther J., *Ragionevolezza (delle leggi)*, in *Dig. It. Disc. Pubbl.*, XII, Torino 1997;
- Luther J., *Ragionevolezza e Verhältnismäßigkeit nella giurisprudenza costituzionale tedesca*, in *Dir. soc.*, 1993;
- M. Allena, *Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie a poco più di un anno dalla riforma operata dal D.Lgs. n. 158/2015*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2017, 7;
- MacCormick N., *Institutions of Law* : *an Essay in Legal Theory* , Oxford, 2007;
- MacCormick N.*, Legal reasoning and legal Theory,* Oxford, 1978;
- Magnani V. A., *Gilet gialli, la rivolta anti-Macron nata con la scusa del carburante*, in *Sole 24 ore* del 4 dicembre 2018.
- Mainardi C., *Limiti agli effetti retroattivi delle sentenze costituzionali e principio di proporzionalità*, in www.forumcostituzionale.it;
- Manguso G., *Perdite e Ace, trasformazione delle DTA più efficace senza canone*, in *Norme e Tributi+Fisco, Sole 24 ore* del 26 marzo 2020;
- Manzoni I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; F. Moschetti, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988;
- Marceau G. – Trachtman J., *The Technical Barriers to Trade Agreement, the Sanitary and Phytosanitary Measures Agreement, and the General Agreement on Tariffs and Trade: A Map of the World Trade Organization Law of Domestic Regulation of Goods*, in *Journal World Trade*, 36, 2002
- Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010;

- Marcheselli A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, 2008, Torino;
- Marcheselli A., *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità degli atti*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3, 2011;
- Marello E., *Considerazioni sugli argomenti logici e retorici adoperati dalla Corte costituzionale in materia tributaria*, in *riv. dir fin.*, 2, I;
- Marello E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio,* Milano, 2006;
- Marello E., *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale*, in *Giur. it.*, 1997, I, 483;
- Marongiu G., *Robin Hood Tax: taxation without «constitutional principles»?*, in *Rass. trib.*, 2008, 5; Covino E. – Majorana D. – Stevanato D. – Lupi R., *«Robin Hood Tax»: un altro tributo selettivo?*, in *Dialoghi Tributari*, 2011, 4;
- Martinez T., *Diritto Pubblico*, Milano, 2005;
- Martins A., *The principle of proportionality in the Portuguese tax law: a case of its application*, in *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2012, 10;
- Matczak m. – Bencze M. – Kühn Z., *EU Law and Judicial Strategies in the Czech Republic, Hungary and Poland*, in *Journal of Public Policy*, 30, 1, 2010;
- Mauro M., *Gli accordi nella riscossione dei tributi*, in A. Guidara, *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario – Atti del convegno di Catania, 25 e 26 ottobre 2019*, Pisa, 2020;
- Mayer O., *Deutsches Verwaltungsrecht*, Lipsia, 1895;
- Melis G., *Capacità contributiva (principio di)*, in Digesto discipline pubblicistiche, a cura di R. Sacco, Agg. VII, 2017;
- Melis G., *Manuale di diritto tributario*, 2019, Torino;
- Melis G., *Ragionevolezza, proporzionalità e giudizio di legittimità costituzionale in materia tributaria* comparso, in *dir. proc. trib.*

- Meloncelli A., *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I;
- Mengoni L., *Diritto e valori*, Bologna, 1985;
- Mengoni L., *Ermeneutica e dogmatica giuridica*, Milano, Giuffrè, 1996;
- Merusi F., *Il diritto amministrativo di G.D. Romagnosi (1814) letto da F. Benvenuti*, in *Amministrare*, 1, 2015;
- Messineo D., *"Accadde domani": l'illegittimità costituzionale ipotetica di un seguito legislativo mancato nella sentenza della Corte costituzionale sulla* Robin Tax, in www.forumcostituzionale.it;
- Meyer O., *Die Principiien der gerechten Besteuerung*, Berlino, 1884, p. 6 ss.
- Miccinesi M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA. VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* [a cura di Miccinesi], Padova, 1999;
- Michelutti R., *Da favorire la trasformazione delle DTA nel consolidato fiscale*, in *Diritto Bancario* del marzo 2020;
- Modugno F., «*Principi generali*», in *Enc. giur.,* XXIV, Roma, 1991;
- Modugno F., *Istituzione,* in *Enciclopedia del diritto*, vol. XXIII, Giuffrè, Milano, 1973,
- Molinaro G. – Stevanato D. – Guelfi F. – Lupi R., *L'inasprimento «punitivo» della tassazione per settori economici privilegiati: «Robin Hood Tax» e sistema bancario*, in *Dialoghi Tributari*, 2008, 1;
- Mondini A., *Autonomia e proporzionalità nelle sanzioni amministrative in materia di tributi locali*, in *Rass. trib.*, 2015, 58, 4;
- Mondini A., *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità: crisi del sistema o dell'armonizzazione?*, *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, 3;
- Mondini A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalita' nel sistema dell'iva europea*, Ospedaletto, 2012;
- Morelli A., *Tutela nel sistema o tutela del sistema? Il "caso" come occasione della tutela sistemica della legalità costituzionale e la "forza politica" del giudice delle leggi,* in www.forumcostituzionale.it;

- Morrone A., *Bilanciamento (giustizia costituzionale)*, in *Enc. dir.*, *Annali*, Milano, 2008, II, 2;
- Mortati C., *Art. 1*, in *Comm. Cost. Branca,* continuato da A. Pizzorusso, Bologna-Roma, 1975;
- Moschetti F. – Zennaro R., *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. Disc. comm.*, I, 1987:
- Moschetti F., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Riv. dir. Trib.*, 2010, 4;
- Moschetti F., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib*., 2010, IV;
- Moschetti F., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973
- Moschetti F., *Interesse fiscale e ragioni del fisco nel prisma della capacità contributiva*, in M. Beghin, F. Moschetti, R. Schiavolin, L. Tosi, G. Zizzo (a cura di), *Atti della giornata di studi un onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012;
- Moschetti F., *Profili generali*, in Aa.Vv., *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993;
- Moschetti G., *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nell'evoluzione del diritto tributario*, Milano, 2017;
- Muleo S., *Limitazioni probatorie nella difesa del contribuente dall'accertamento sintetico*, in *Corr. Trib.*, 20, 2009;
- Mureinik E., *A bridge to where? Introducing the interim Bill og Rights*, in *South African Journal Human Rights*, 1994, 10;
- Nergelius J., *The Impact of EC law in Swedish National Law – A Cultural Revolution*, in *Dealing with Integration*, *volume II*, I. Cameron – A. Simoni (a cura di);
- Nieminen M., *Destination-with-Credit Formula: A Simple Add-On that Would Make the CCCTB More Resilient in the Face of Tax Competition and Tax Planning*, in *Intertax*, 2019, 47, 5;
- Nitti F.S., *Principi di scienza delle finanze*, Napoli, 1912;

- Panizza S., *L'argomentazione della Corte costituzionale in ordine al fondamento e alla disciplina del potere di modulare il profilo temporale delle proprie decisioni*, in www.forumcostituzionale.it;
- Paparella F., *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182- ter l.f.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. Trib.*, 2018, 2;
- Paribeni R. – Pelaez M., *Traiano*, in *Enc. It. Trecc.*, 1937;
- Parisotto R., *Revisione delle aliquote ires e del regime degli interessi passivi per gli enti creditizi e finanziari*, in *Fisco*, 2016, 11;
- Passell P., *Furor Over British Poll Tax Imperils Thatcher Ideology*, in *New York Times*, Apr. 23, 1990, D1.
- Pavlakos G., *Between reason and strategy: some reflection on the normativity of proportionality*, in G. Huscroft – B.W. Miller – G. Webber (a cura di), *Proportionality and the rule of law: rights, justification, reasoning*, New York, 2014;
- Perelman C., *Il campo dell'argomentazione: nuova retorica e scienze umane* (1971), Parma, 1979;
- Perlingieri G. – Fachechi A., *Ragionevolezza e proporzionalità nel diritto contemporaneo*, tomo I e II, Napoli, 2017;
- Perrone A., *Vizi dell'azione amministrativa tributaria e loro rilevanza nel processo penale tributario*, in *Rass. Trib.*, 2015, 6;
- Perrone L., *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1997;
- Peruggia P., *Concordato fiscale e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1980;
- Petersen N., *Proportionality and judicial activism fundamental rights adjudication in Canada, Germany and South Africa*, Cambridge University Press, 2017;
- Petrillo G., *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015;
- Petrillo G., *L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi 'ragionevoli'*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2013;

- Petrillo G., *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Napoli, 2015;
- Pezet F, *La jurisprudence constitutionnelle sur l'impot confiscatoire: une politique des petits pas*, in *riv. trim. dir. trib.*, 3, 2013;
- Pezet F., *Le caractère confiscatoire de l'impot et les exigences constitutionnales francaises*, in *Revue de droit fiscal*, 22, 2013;
- Pfordten D. von der, *Deskription, Evaluation, Präskription. Trialismus und Trifunktionalismus als sprachliche Grundlagen von Ethik und Recht*, Berlin, 1993.
- Pfordten D. von der, *Sul concetto di diritto. Fini e mezzi*, in *Rivista di filosofia del diritto, Journal of Legal Philosophy*, 2, 2016;
- Piazza M. – Scagliarini A., *Trasformazione delle DTA in crediti d'imposta*, in *Fisco*, 2012, 41, 1; Dezzani F. – Dezzani L., *Imposte anticipate trasformate in crediti: iscrizione in bilancio*, in *Fisco*, 2012, 25, 1;
- Pica F., *Le imposte di scopo, la finanza dei comuni e la riforma del titolo V della Costituzione*, in *Riv. trib. loc.*, 2004;
- Piccioli S., *Profili penal-tributari della determinazione del reddito agli effetti del calcolo di proporzionalità tra mezzi ed impieghi in materia di confisca di beni sequestrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 1, 3;
- Pieroth B. – B. Schlink, *Grundrechte – Staatsrecht II*, 1985, p. 333;
- Pin A. – Longo E., *La sentenza n. 10 del 2015: un giudizio di proporzionalità in concreto o realistico*, in www.forumcostituzionale.it;
- Pinardi R., *La Corte e la crisi tra bilanciamenti di interessi ed "impatto macroeconomico" delle pronunce di incostituzionalità*, in www.forumcostituzionale.it;
- Pino G., *Diritti e interpretazione*, Bologna, 2010;
- Pino G., *La «lotta per i diritti fondamentali» in Europa Integrazione europea, diritti fondamentali e ragionamento giuridico*, in I. Trujillo – F. Viola (a cura di), *Identità, diritti, ragione pubblica in Europa*, Bologna, 2007;

- Pistone P., *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 5, 3;
- Pistone P., *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Dir. pr. trib.*, 1998, 4;
- Poggioli M., *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012;
- Poggioli M., *L'imposizione confiscatoria, tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 2;
- Poole T., *Proportionality in Perspective*, in *New Zealand L. Rev.*, 2010;
- Popa O., *Hybrid entity – extinct species after the BEPS action plan?*, in *European Taxation*, September 2014;
- Poto M., *The principle of proportionality in comparative perspective*, in *German law journal*, 9, 2007;
- Puggiotto A., *Un inedito epitaffio per la pregiudizialità costituzionale*, in www.forumcostituzionale.it*;*
- Pugliese M., *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, 1932;
- Puoti G., *Il principio di capacità contributiva nel pensiero di Gian Antonio Micheli*, in Aa.Vv., *Studi in memoria di Gian Antonio Micheli*, Napoli, 2010;
- Purpura A.*, Gli studi di settore tra compatibilità con la normativa comunitaria e l'introduzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale*, in *dir. prat. trib.*, 2019, 2;
- Quintas Seara A., *The Protection of Taxpayers' Property Rights in Light of the Recent ECtHR Jurisprudence: Anything New on the Horizon, or Just More of the Same?*, in *Intertax*, 2014, 42, 4;
- Ragucci G. (a cura di), *Ezio Vanoni – Giurista ed economista*, *Atti del convegno tenutosi presso l'Università degli Studi di Milano 16 giugno 2016*, 2017, Milano;

- Ragucci G., *Le maggiorazioni dell'IRES non possono diventare una regola*, in *Norme e Tributi mese*, marzo 2020;
- Ranelletti O., *Natura giuridica dell'imposta*, in *Municipio italiano*, 1898;
- Remmert B., *Verfassungs- und verwaltungsrechtsgeschichtliche Grundlagen des UbermaBverbotes*, Heidelberg, 1995;
- Ricardo D., *Funding System. An Article in the Supplement to the fourth, fifth and sixth Editions of the Encyclopaedia Britannica 1820*, in Ricardo D., *Pamphlets and Papers 1815-1823. The Works and Correspondence of David Ricardo*, Vol. IV, a cura di P. Sraffa, Cambridge, 1951;
- Ricardo D., *Princìpi di economia politica e dell'imposta*, Torino, 1986;
- Rivers J., *Proportionality and variable intensity of review,* in *Cambridge Law Journal*, 2006, 65, 1, 174;
- Rivosecchi G., *L'equilibrio di bilancio: dalla riforma costituzionale alla giustiziabilità*, in *Rivista AIC*, 3, 2016;
- Rocco G., *Iva e transazione fiscale: le prospettive alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia e del diritto europeo*, in *Dir. Fall.*, 2016, 3-4;
- Rolim J.D., *Proportionality and fair taxation*, *Alphen aan den Rjin*, 2014;
- Rolim J.D., *Proportionality and fair taxation*, in *Intertax*, 2015;
- Romagnosi G.D., *Instituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 1814;
- Romagnosi G.D., *Principi fondamentali di diritto amministrativo onde tesserne le istituzioni*, Prato, 1814;
- Romano S., *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1967;
- Romboli R., *L'obbligo per il giudice di applicare nel processo* a quo *la norma dichiarata incostituzionale* ab origine: *natura incidentale del giudizio costituzionale e tutela dei diritti,* in www.forumcostituzionale.it;
- Rothbard M. N., *Making Economic Sense*, Auburn, Alabama, 2nd Edition, 2006;
- Ruggeri A., Sliding doors *per la incidentalità nel processo costituzionale (a margine di Corte cost. n. 10 del 2015)*, in www.forumcostituzionale.it;

- Ruotolo M. – Caredda M., *Virtualità e limiti del potere di regolazione degli effetti temporali delle decisioni d'incostituzionalità. a proposito della pronuncia sulla c.d. Robin tax*, in www.rivistaaic.it, 2015, 2;
- Rüsken R., *§ 163*, in F. Klein, *Abgabenordnung*, 2014, XII, Monaco;
- Russo P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, 3;
- Russo P., *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (a cura di), Padova, 1994, II;
- Russo P., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 1992;
- Russo P., *Manuale di diritto tributario – parte generale*, Milano, 2009;
- Russo P., *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, Milano, 2007;
- Russo P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1968;
- Sacchetto C., *Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento italiano*, in *Il dovere di solidarietà* a cura di B. Pezzini e C. Sacchetto, Milano, 2001;
- Sacco R., *Fattispecie*, in *Dig., disc. priv., sez. civ.*, I Agg., Milano, 2010;
- Salanitro G., *Prime riflessioni sull'imposta di scopo per il finanziamento di opere pubbliche*, in *Riv. dir. trib.*, 12, 2007;
- Salvini L., *Traslazione e rimborso delle imposte sul reddito in Corte cost. n. 10/2015*, in *Rass. Trib.*, 2015, 5;
- Sandulli A., *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998;
- Sant'Agostino, *La citta di Dio*, 2010, Roma, IV;
- Saurer J., *Die Globalisierung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes*, in *Der Staat*, 2012;
- Savigny F. K. von, *Vom Beruf unsrer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft*, Heidelberg, 1828;
- Scaccia G., *Controllo di ragionevolezza delle leggi e applicazione della Costituzione*, in *Nova juris interpretatio*, Roma 2007;
- Scaccia G., *Gli strumenti della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000;

- Scaccia G., *Gli strumenti della ragionevolezza nel giudizio*, Torino, 2000;
- Scaccia G., *Il controllo di proporzionalità della legge in Germania*, in *Annuario di diritto tedesco*, 2002;
- Scaccia G., *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, in *riv. AIC*, 3, 2017;
- Scaccia G., *Il principio di proporzionalità*, in AA.VV., *L'ordinamento europeo*, a cura di S. Mangiameli, Milano, 2006;
- Scagliarini S., *L'incostituzionalità sopravvenuta sfuggita alla Corte*, in www.forumcostituzionale.it;
- Scala G., *Il canone annuo per la trasformazione delle DTA,* in *Fisco*, 2016, 32-33;
- Scapozza K., *La natura confiscatoria di un'imposizione deve essere valutata sul lungo periodo*, in *Novità fiscali*, 2017, 12;
- Scardino C., *La UE rilancia la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB)*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2016, 3;
- Scheunemann M.P., *Decision in the Marks & Spencer Case: A Step Forward, but no Victory for Cross-border Group Taxation in Europe*, in *Intertax*, 2006;
- Schiavolin R., *Il new deal della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1988, II;
- Schiavolin R., *L'imposta regionale sulle attività produttive: profili sistematici*, Milano, 2007;
- Schiavone A., *Giuristi e principe nelle Istituzioni di Ulpiano. Un'esegesi*, in *SDHI*, 69, 2003;
- Schlink B., *Proportionality*, in M. Rosenfeld – A. Sajó (a cura di), *The Oxford Handbook of Comparative Constitutional Law*, 2012;
- Schmitt C., *Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924-1954. Materialien zu einer Verfassungslehre*, Leinen, 1958;
- Schoch F., *Abschied vom Polizeirecht des liberalen Rechtsstaats? - vom Kreuzberg-Urteil des Preussischen Oberverwaltungsgerichts zu den Terrorismusbekämpfungsgesetzen unserer Tage*, in *Der Staat*, 43, 3, 2004;

- Searle J., *Intentionality: an essay in the philosophy of mind*, New York: Cambridge. University Press, 1983;
- Selicato P., *The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) between the exigences of harmonization of the corporate tax and the problems of compatibility with the national system*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2009, 1;
- Serranò M.V., *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in *riv. trim. dir. trib.*, 2014, 4;
- Slaughter A.M., *A Global Community of Courts*, in *Int'l L. J.*, Harvard, 44, 1, 2003;
- Smith A.*, Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, Torino, 1945;
- Stevanato D., *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, 2019;
- Stevanato D., *La "Robin Hood Tax" e i limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *Riv. giur. trib.*, 2008;
- Stevanato D., *La giustificazione sociale dell'imposta – Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014;
- Stevanato D., *Tributi tra determinazione e funzione sociale*, in *Dialoghi Tributari*, 5, 2014;
- Stone Sweet A. – Mathews J., *Proportionality Balancing and Global Constitutionalism*, in *Columbia Journal Transnational Law*, 2008, 47;
- Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario – Parte Generale*, Milano, 2016
- Tesauro G., *Alcune riflessioni sul ruolo della Corte di giustizia nell'evoluzione dell'Unione europea*, in *Dir. Un. Eur*., 3, 2013;
- Tieghi G., *Fiscalità e dignità umana nell'ottica della comparazione tra ordinamenti anglo-americano e messicano*, in *Dir. pubb. comp. eur.*, 3, 2018;
- Tipke K. – Lang J., *Steuerrecht – ein systematischer Grundriß*, Köln, 1991;
- Tipke K., *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 7, 8, 2000;

- Tischbirek A., *Die Verhältnismäßigkeitsprüfung: Methodenmigration zwischen öffentlichem Recht und Privatrecht*, Tübingen, 2017;
- Toth A.G., *The Principle of Subsidiarity in the Maastricht Treaty*, in *Common Market Law Review*, 29, 1992;
- Tridimas T., *The General Principles of EU Law*, Oxford, 2006, p. 140; *M. Shapiro*, *The Giving Reasons Requirement*, in *University of Chicago Legal Forum*, 1992, 179, 217;
- Trimarchi Banfi F., *Canone di proporzione e test di proporzionalità nel diritto amministrativo*, in dir. proc. amm., 2, 2016;
- Trimarchi M., *Premesse per uno studio su amministrazione e vincoli finanziari: il quadro costituzionale*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 3, 4, 2017;
- Trimeloni M., *I caratteri delle entrate tributarie*, Padova, 1973;
- Trimeloni M., *Le presunzioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (a cura di), Padova, 1994, II;
- Tsakyrakis S., *Proportionality: an assault on Human Rights*, 2009, in *Int'l J Const L*, 7, 3, 2009;
- Tuzet G., *L'abduzione dei principi***,** in *Ragion pratica,* 2009, 33;
- Urbina F., *A Critique of Proportionality and Balancing*, Oxford, 2017;
- Uricchio A.F., *Fiscalità alimentare e circolare: problemi e opportunità a seguito dell'introduzione di "sugar tax" e "plastic tax"*, in *Diritto agroalimentare*, 2020, 1;
- Van Drooghenbroeck S., *La proportionnalité dans le droit de la convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 2001;
- Vanoni E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, 1932, in *Opere giuridiche*, Vol. I, Milano 1962
- Vanoni E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie,* Padova, 1932;
- Vanoni E., *Rilievo e misurazione della base imponibile. Applicazione dell'aliquota*, in *Opere Giuridiche*, Milano, 1992, II;
- Vanz G., *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, in *Diritto e pratica tributaria,* 2017, 5;

- Velluzzi V., relazione presentata al convegno "*Tendenze e metodi della ricerca nel diritto tributario*", in https://www.youtube.com/watch?v=ukTcu02jnTE;
- Veronesi P., *La Corte "sceglie i tempi*": *sulla modulazione delle pronunce di accoglimento dopo la sentenza n. 10/2015*, in www.forumcostituzionale.it;
- Verrigni C. , *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib*., 2003;
- Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2001;
- Vespaziani A., *Interpretazioni del bilanciamento dei diritti fondamentali*, Padova, 2002;
- Villani M., *Doppio binario sanzionatorio e principio di "ne bis in idem": in attesa della decisione della Grande Sezione, le conclusioni dell'Avvocato generale M. Campos Sanchez-Bordona*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 2;
- Villari R., *La rivolta antispagnola a Napoli: Le origini (1585-1647)*, Bari, 1976;
- Villari R., *Un sogno di libertà. Napoli nel declino di un impero. 1585-1648*, Milano, 2012;
- Viola F. – Zaccaria G., *Diritto e interpretazione*, Roma – Bari, 1999;
- Viola F., *Metodologia, teoria ed ideologia del diritto in F. Carnelutti*, Estratto dalla *Rivista di diritto processuale*, Anno XXII, 1967;
- Viotto A., *Tributo*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, XVI, 1999;
- Vogliotti M., voce *Legalità*, in *Enc. dir.*, Annali, VI, Milano 2013;
- Vorpe S., *Il freno all'imposta sulla sostanza*, in *Rivista ticinese di Diritto*, 2010, II;
- Vozza A. – Bielli S., *Rimborso della Robin Tax: la norma incostituzionale non si applica ai rapporti "non esauriti"*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 6, 2018;
- Weber D. - Da Silva B., *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-border Group Taxation*, Alphen aan den Rijn, 2011;
- Wernsmann R., *Wer bestimmt den Zweck einer grudrechtseinschänkenden Norm – BVerfG oder Gesetzgeber?*, in *NVwZ*, 2000;

- Wong G., *Towards the Nutcracker Principle: Reconsidering the Objections to Proportionality*, in *Public Law*, 2000, 92;
- Zagrebelsky G., *Il diritto mite*, Torino, 1992;
- Zalasinski A., *Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, in *Intertax*, 35, 5, 2007;
- Zalasinski A., *Proportionality of anti-avoidance measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, in *Intertax*, 2007;
- Zizzo G., *Abuso di regole volte al 'gonfiamento' della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, in *Rass. trib.*, 1, 2010.