

MAURO BEGHIN – FRANCESCO MOSCHETTI – ROBERTO SCHIAVOLIN – LORIS TOSI – GIUSEPPE
ZIZZO, *Atti della giornata di Studi in onore di Gaspare Falsitta.*

PER UN ORDINAMENTO TRIBUTARIO NON
CONFISCATORIO E NON RINUNCIATARIO
Alla ricerca di criteri costituzionali di giustizia tributaria

ATTI DELLA GIORNATA DI
STUDI IN ONORE
DI
GASPARE FALSITTA

a cura di
MAURO BEGHIN - FRANCESCO MOSCHETTI
ROBERTO SCHIAVOLIN - LORIS TOSI
GIUSEPPE ZIZZO



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
2012

QUESTO VOLUME È ANCHE ONLINE

Consultalo gratuitamente ne "La Mia Biblioteca", la prima biblioteca professionale in the cloud con le pubblicazioni di **UTET Giuridica, IPSOA**. Grazie al suo evoluto sistema di ricerca puoi accedere ai tuoi scaffali virtuali e ritrovare tra i tuoi libri la soluzione che cerchi da PC, iPad o altri tablet. Ovunque tu sia.

Per conoscere le modalità di accesso al servizio e consultare il volume online collegati a **www.lamiabiblioteca.com** e clicca su "Richiedi la tua password".

La consultazione online viene offerta all'acquirente del presente volume a titolo completamente gratuito ed a fini promozionali del servizio "La Mia Biblioteca" e potrebbe essere soggetta a revoca da parte dell'Editore.

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

Copyright 2012 Wolters Kluwer Italia Srl

ISBN 978-88-13-31473-6

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale – e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: www.clearedi.org.

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Stampato in Italia - Printed in Italy

Fotocomposizione a cura di Integra software services Pvt. Ltd.

Stampato dalla L.E.G.O. S.p.A. – Lavis (TN)





*Convegno di studi
svoltosi nell'Aula Magna
dell'Università di Padova
il 13 febbraio 2009*

INDICE

A. Fantozzi: <i>Presentazione</i>	Pag. XV
---	---------

RELAZIONI

G. Marongiu, <i>La giustizia tributaria nel pensiero di Gaspare Falsitta</i>	»	3
R. Schiavolin, <i>La tassazione della capacità economica disponibile e l'indeducibilità di ici ed irap dal reddito</i>	»	21
G. Zizzo, <i>Abuso di regole volte al "gonfiamento" della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo</i>	»	45
L. Tosi, <i>Gli studi di settore come predeterminazioni normative inidonee a fungere da indice di riparto rispettoso del principio di capacità contributiva</i>	»	67
F. Volpe, <i>Possibili influenze e interferenze sul diritto tributario delle recenti sentenze della Corte di Strasburgo e della Corte Costituzionale in tema di tutela del diritto di proprietà e di equo indennizzo</i>	»	81
G. Muraro, <i>Diritto tributario vs scienza delle finanze</i>	»	95
N. Bozza, <i>L'imposta confiscatoria nella giurisprudenza e nella dottrina tedesca dopo la sentenza 18 gennaio 2006 della Corte Costituzionale germanica</i>	»	99
F. Escribano Lopez, <i>Il divieto di "alcance confiscatorio" del sistema tributario nella costituzione spagnola</i>	»	109
M. Bertolissi, <i>Rapporto tributario e Costituzione: un appunto</i>	»	145
F. Moschetti, <i>"Interesse fiscale" e "ragioni del fisco" nel prisma della capacità contributiva</i>	»	157
A. Di Pietro, <i>I vuoti d'imposta (aiuti di stato, agevolazioni e condoni): l'altra faccia del vulnus al principio di eguaglianza tributaria tra diritto interno e dell'Unione europea</i>	»	213

M. Beghin, <i>Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione</i> (contributo aggiornato al 30 marzo 2009).....	»	245
G. Falsitta, <i>Considerazioni conclusive</i>	»	271

COMUNICAZIONI

N. Dolfin, <i>Conflitto temporale tra norme agevolative in materia di stock option</i> (contributo aggiornato al 29 luglio 2010).....	»	285
F. Picciaredda, <i>Abuso di interpretazione autentica e statuto dei diritti del contribuente</i> (contributo aggiornato al 14 luglio 2010)	»	307
M. Trivellin, <i>Il raddoppio dei termini di accertamento alla luce della "giustizia tributaria" come imparzialità dell'azione amministrativa.</i> (contributo aggiornato al 28 maggio 2012).....	»	327
A. Viotto, <i>L'accertamento del reddito d'impresa, tra esigenze di tassazione della capacità contributiva ed obbligo di evitare la doppia imposizione.</i> (contributo aggiornato al 29 aprile 2010)	»	355
E. M. Bagarotto, <i>L'interpello speciale alla luce della soppressione del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e degli orientamenti giurisprudenziali in materia di affidamento e di abuso del diritto</i> (contributo aggiornato al 2 novembre 2009)	»	381
V. Ficari, <i>Cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali, "abuso della cancellazione" e buona fede nei rapporti tra a.f. e contribuente.</i> (contributo aggiornato al 7 luglio 2010)	»	401
G. Gaffuri, <i>L'asserito abuso della chiamata ereditaria nell'imposta successoria</i> (contributo aggiornato al 9 novembre 2009)	»	415
V. Mastroiacovo, <i>L'economicità delle valide ragioni (note minime a margine della recente evoluzione del principio dell'abuso del diritto).</i> (contributo aggiornato al 29 marzo 2010).....	»	423
A. Parlato, <i>Riflessioni in tema di clausola generale antielusiva</i> (contributo aggiornato al 23 luglio 2012)	»	447

G. Ragucci, <i>Abuso del diritto e difesa del contribuente</i> . (contributo aggiornato al 29 aprile 2010)	»	463
A. Carinci, <i>Il diniego di autotutela nel diritto vivente, tra punti fermi, contraddizioni e perduranti incertezze</i> (contributo aggiornato al 17 luglio 2012).....	»	479
C. Consolo, <i>Il percorso della corte di giustizia, la sentenza olimpiclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all'efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario (davvero ridimensionato in funzione antielusiva iva del divieto comunitario di abusi della libertà negoziale?)</i> . (contributo aggiornato al 21 giugno 2010).	»	503
A. M. Gaffuri, <i>Le nuove norme sulle cfc e la libertà di scelta dell'imprenditore riguardo al luogo di svolgimento dell'attività economica</i> . (contributo aggiornato al 10 dicembre 2009)	»	547
G. Marino, <i>La presuntuosa disciplina CFC e le incongruenze delle sue esimenti</i> (contributo aggiornato al 13 ottobre 2009).....	»	567
P. Tarigo, <i>Capacità contributiva e doppio d'imposta internazionale</i> (contributo aggiornato al 22 febbraio 2010)	»	589
G. Corasaniti, <i>I provvedimenti di "condono fiscale" e la "giustizia tributaria" nel pensiero di Falsitta. Brevi note in merito al recente scudo fiscale-ter</i> (contributo aggiornato al 13 ottobre 2009)	»	613
L. Perrone, <i>Le perdite nell'imposta sul reddito delle persone fisiche</i> (contributo aggiornato al 3 aprile 2012)	»	627
P. Puri, <i>Redditi da lavoro, capacità contributiva e tramonto del mito del favor per i lavoratori</i> (contributo aggiornato al 23 luglio 2012)	»	647
A. Contrino, <i>La "questione fiscale" delle soluzioni concordatarie della crisi e dell'insolvenza d'impresa, con specifico riguardo all'imponibilità delle sopravvenienze attive da riduzione di debiti (anche tributari)</i> . (contributo aggiornato al 25 gennaio 2011)	»	663
L. Del Federico, <i>La verifica dei crediti tributari nel fallimento: riflessioni a margine della natura costitutiva del ruolo</i> . (contributo aggiornato al 7 gennaio 2010).....	»	683
I. Caraccioli, <i>Reati tributari e confisca per equivalente</i> (contributo aggiornato al 1 febbraio 2010)	»	709

GIUSEPPE CORASANITI (*)

I PROVVEDIMENTI DI “CONDONO FISCALE” E LA
“GIUSTIZIA TRIBUTARIA” NEL PENSIERO DI FALSITTA
BREVI NOTE IN MERITO AL RECENTE SCUDO FISCALE-TER

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Lo “scudo fiscale-ter” e la legislazione condonistica italiana. – 3. L'inquadramento giuridico dei provvedimenti di condono fiscale secondo il pensiero di Falsitta. – 3.1. L'illegittimità costituzionale del condono fiscale “impuro”. – 4. Conclusioni.

1. *Premessa.*

Il rigore scientifico ed una continua e strenua difesa dei principi costituzionali hanno sempre contraddistinto e continuano a contraddistinguere gli studi di Falsitta.

Si tratta, in verità, delle principali virtù scientifiche che connotano la figura dello “studioso” del diritto per eccellenza, tanto da farne, senza ombra di dubbio, il giusto modello di riferimento sia per l'accademico che per l'interprete del diritto.

Si badi bene, questa affermazione non intende essere soltanto l'elogio - dovuto - nei confronti di un Maestro del diritto, rappresentando, prima ancora, la mera constatazione di un dato di fatto riscontrabile in tutti i Suoi scritti, in cui l'esame critico della caotica e quasi sempre imperfetta legislazione tributaria - al di là della condivisibilità o meno dei risultati raggiunti - è stato sempre compiuto con un indiscutibile rigore scientifico ed ha sempre avuto quale minimo comun denominatore la verifica del rispetto delle regole costituzionali da parte del Legislatore.

Grazie ai suoi contributi dottrinari espressioni quali, ad esempio, «giusta imposta», «giustizia tributaria», «fisco “civile”», sono oramai entrate nel comune gergo giuridico, finendo per assumere i connotati di veri e propri “concetti giuridici” pregni di significato.

(*) Professore Associato n.c. di Diritto tributario nell'Università di Brescia.

E questo è strettamente correlato anche ad un altro importante merito scientifico che va riconosciuto a Falsitta: è uno dei pochi accademici che “coltiva” la “memoria” degli studi dei grandi Maestri del diritto del passato, riproponendo al mondo scientifico contemporaneo, sempre con grande costanza e ferma convinzione, la perenne attualità dei loro insegnamenti.

In tal senso, ad esempio, veramente “illuminante” si dimostra essere il brano espunto dall’opera “*La giusta imposta*” di L. V. Berliri del 1945, che Falsitta riporta nell’epigrafe del Suo contributo “*Condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*” ⁽¹⁾, ed in cui - in modo chiaro e semplice - viene esplicitata l’idea, o meglio il valore della “giustizia tributaria”, inteso nel significato di “parità di trattamento nella ripartizione degli oneri per il concorso alle spese pubbliche tra tutti i contribuenti” ⁽²⁾, (valore questo) ripetutamente “frustrato” dalle frequenti leggi di “condono fiscale”, sempre avversate da Falsitta in quanto ritenute in contrasto con le regole costituzionali di cui agli artt. 2, 3, 41, 53 Cost., oltre che, relativamente ai tributi armonizzati, con i principi di diritto comunitario.

Sono diversi, infatti, gli scritti ⁽³⁾ in cui quest’ultimo ha esaminato con spirito critico, se non addirittura demolitorio, alcuni dei (numerosi) provvedimenti normativi con i quali il legislatore ha più volte disposto “sanatorie fiscali” a vantaggio dei contribuenti evasori (ed a svantaggio dei contribuenti onesti), dimostrando l’incoerenza di tale istituto con i parametri distributivi previsti dalle norme costituzionali.

Peraltro, questa rappresenta un’impostazione dottrinarica che, in linea di massima, è condivisa da molti Autori ⁽⁴⁾, se non sempre nel

⁽¹⁾ In *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 295.

⁽²⁾ Così G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 297.

⁽³⁾ In particolare, si ricorda, in ordine di tempo, G. FALSITTA, *I condoni fiscali Iva come provvedimenti di natura agevolativa violatori del principio di neutralità del tributo*, in commento alla sentenza della Corte di Giustizia del 17 luglio 2008, C-132/06, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 334 ss.; *Id.*, *Condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, *op. cit.*, p. 295 ss.; *Id.*, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco*, n. 6 del 2003, p. 1786 ss.; *Id.*, *Alcune puntualizzazioni sulla illegittimità dei condoni (con speciale riguardo all’Iva italiana)*, in *Giustizia tributaria*, *op. cit.*, p. 319 ss.; *Id.*, *Dal mercato delle tasse al condono con obolo*, in *Per un fisco “civile”*, Milano, 1996, p. 296 ss.; *Id.*, *Condono o concordato, è l’otto settembre del fisco*, in *Per un fisco “civile”*, *op. cit.*, p. 301; *Id.*, *Condono o concordato, questo è il problema*, in *Per un fisco “civile”*, *op. cit.*, p. 306 ss.

⁽⁴⁾ Hanno sostenuto l’illegittimità costituzionale dei provvedimenti di condono, tra gli altri, E. DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Dir. e prat. trib.*, 2004, p. 1449 e ss.; A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 191

percorso argomentativo, certamente nel risultato raggiunto, *id est* la violazione delle regole costituzionali da parte dei provvedimenti normativi che di volta in volta hanno previsto il condono fiscale; tuttavia, la stessa non è stata fatta propria anche dalla Corte costituzionale, la quale ha sino ad ora risolto negativamente le questioni di legittimità costituzionale più volte sollevate al riguardo, "mettendo al riparo" l'istituto *de quo* da ogni possibile censura relativa alla violazione degli artt. 3 e 53 Cost. ⁽⁵⁾.

Lo stesso non è accaduto, invece, a livello comunitario, laddove la Corte di Giustizia, con la sentenza del 17 luglio 2008, C-132/06 ha statuito l'incompatibilità della legislazione condonistica italiana in materia di Iva (tributo armonizzato) con la relativa normativa comunitaria, in quanto l'istituto italiano del condono fiscale comporterebbe "una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta" ⁽⁶⁾.

Peraltro, la predetta incompatibilità è stata recentemente ribadita anche dalla stessa Corte di Cassazione con la sentenza n. 20068 del 18 settembre 2009.

Ebbene, nonostante il negativo arresto della Corte costituzionale – su cui si tornerà a breve – quanto sostenuto dal nostro Autore negli scritti prima ricordati con riferimento all'illegittimità costituzionale dei "vecchi condoni" (l'ultimo risale al 2002) resta perfettamente valido e pienamente condivisibile, ed anzi è destinato a tornare nuovamente di attualità, essendo ripetibile anche con riferimento all'ultima ed ennesima "sanatoria fiscale" disposta dal Governo mediante la riedizione

ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Concordato (dir. trib.)* in *Enc. Dir. Aggiorn.*, p. 250 ss.; C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987, *passim*. Per un esaustivo esame critico delle diverse posizioni dottrinarie sul tema dell'illegittimità costituzionale dei provvedimenti di condono si veda G. FALSITTA, *Alcune puntualizzazioni sulla illegittimità dei condoni (con speciale riguardo all'Iva italiana)*, in *Giustizia tributaria*, op. cit., p. 328 – 329, note nn. 15, 16 e 17.

⁽⁵⁾ Per i relativi riferimenti giurisprudenziali si rinvia *infra*. Per un esame critico della giurisprudenza costituzionale in tema di condoni cfr. E. DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, op. cit., p. 1455 ss.

⁽⁶⁾ Con riferimento al tema della (in)compatibilità dei provvedimenti di condono con la normativa comunitaria cfr. *ex multis*, G. FALSITTA, *Condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, op. cit., p. 295 ss.; ID., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco*, n. 6 del 2003, p. 1786 ss.; ID., *Alcune puntualizzazioni sulla illegittimità dei condoni (con speciale riguardo all'Iva italiana)*, in *Giustizia tributaria*, op. cit., p. 319 ss.; G. TINELLI, *Condono Iva e normativa comunitaria*, in *GT Riv. dir. trib.*, 2008, p. 944 ss.; F. AMATUCCI, *Condono Iva e incompatibilità comunitaria*, in *Boll. trib.*, n. 17 del 2008, p. 1317; E. DE MITA, *Incompatibilità per la Corte UE il condono Iva con la normativa comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2671 ss.

del cd. “scudo fiscale”, recata dall’art. 13-*bis* d.l. 1° luglio 2009, n. 78, inserito in sede di conversione dalla l. 3 agosto 2009, n. 102.

2. *Lo “scudo fiscale-ter” e la legislazione condonistica italiana.*

Quella che è stata varata nel 2009 ha rappresentato - come detto - la terza versione del cd. scudo fiscale, dopo quella già disposta dall’art. 14, d.l. 25 settembre 2001, n. 350 (conv. con modificazioni dalla l. 23 novembre 2001, n. 409 e successive modificazioni) ed in seguito prorogata dagli artt. da 6 a 6-*quinques* del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, conv. con modifiche dalla l. 21 febbraio 2003, n. 27.

Si è trattato cioè della possibilità, offerta ai contribuenti che avessero violato gli obblighi imposti dalle disposizioni sul cd. “monitoraggio fiscale” (d.l. 28 giugno 1990, n. 167, conv. con modificazioni dalla l. 4 agosto 1990, n. 227) nonché gli obblighi tributari e contributivi ad essi correlati, di poter “sanare” la loro posizione mediante il pagamento di un importo forfetariamente determinato, comprensivo di interessi e sanzioni; più precisamente, la norma parla di un’“imposta straordinaria” da applicarsi su un rendimento figurativo del capitale illecitamente detenuto all’estero (7).

L’emersione di tali attività estere “nascoste” al Fisco (8) si è potuta effettuare nelle due diverse forme del rimpatrio (fisico o giuridico) ovvero della regolarizzazione, purché esse (attività) in quest’ultimo caso fossero detenute in un Paese comunitario o in un Paese appartenente allo Spazio Economico Europeo che garantisca un effettivo scambio di informazioni.

In altri termini, il contribuente che abbia detenuto all’estero attività finanziarie e/o patrimoniali potenzialmente produttive di reddito in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale, con conseguente omessa dichiarazione degli eventuali redditi di fonte estera correlati a tali

(7) L’imposta straordinaria si determina considerando sulle somme rimpatriate o regolarizzate un rendimento lordo presunto in ragione del 2 per cento annuo per cinque anni precedenti il rimpatrio o la regolarizzazione, senza possibilità di scomputo di eventuali perdite. A tale rendimento si applica un’aliquota sintetica del 50% annuo, comprensiva di interessi e sanzioni, e senza il diritto allo scomputo di eventuali ritenute o crediti. Ne deriva, per l’effetto, che l’aliquota alla fine concretamente applicata per realizzare il rimpatrio ovvero la regolarizzazione è pari al 5 per cento.

(8) Il rimpatrio e la regolarizzazione possono essere effettuate solo con riferimento alle attività illecitamente detenute all’estero almeno fino alla data del 31 dicembre 2008.

attività (oltre che, eventualmente, in violazione dei relativi obblighi contributivi), ha potuto "sanare" la sua posizione semplicemente pagando l'"imposta straordinaria" di cui al citato art. 13-*bis*, *id est* una somma pari al 5 per cento del valore di tali attività illecitamente detenute.

Il "beneficio" o "premio" che si è ottenuto perfezionando la procedura del rimpatrio o della regolarizzazione è rappresentato principalmente *i)* dall'effetto estintivo di tutte le sanzioni amministrative (tributarie ⁽⁹⁾ e previdenziali) nonché di quelle in materia di monitoraggio fiscale previste dall'art. 5, d.l. n. 167 del 1990, riferibili alla "disponibilità delle attività finanziarie dichiarate"; *ii)* dall'effetto preclusivo, nei confronti del soggetto dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati, di ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi di imposta ancora accertabili, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero o oggetto di rimpatrio; *iii)* dall'esclusione della punibilità dei reati di cui agli artt. 2, 3, 4, 5 e 10, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché di quelli di cui agli artt. 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491-*bis* e 492 c.p., e del reato di false comunicazioni sociali, tutte le volte in cui questi reati sono stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari.

Ebbene, se questi sono gli effetti premiali derivanti dallo scudo fiscale, è fuor di dubbio che, al di là del *nomen iuris* utilizzato dal legislatore, (anche) gli istituti del rimpatrio e della regolarizzazione possono certamente essere ricompresi, presentandone tutti i connotati essenziali, nell'ambito dell'istituto del cd. "condono fiscale premiale", così come definito da Falsitta ⁽¹⁰⁾ nella sua duplice forma di condono premiale "puro" e condono premiale "impuro".

Ne consegue, quindi, che anche il provvedimento normativo di cui al citato art. 13-*bis* può essere ricompreso nel *genus* della (copiosa) legislazione condonistica italiana, la cui storia, dal 1900 fino al 2002, ha conosciuto ben cinquantotto disposizioni normative ⁽¹¹⁾ con cui sono stati disposti "condoni fiscali".

⁽⁹⁾ Quanto alle sanzioni tributarie, si tratta di quelle relative alla violazione degli obblighi tributari correlati a tali attività, da identificarsi essenzialmente in quelle previste per le fattispecie di omessa dichiarazione o infedele dichiarazione dei relativi redditi di fonte estera.

⁽¹⁰⁾ Si veda *Condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, op. cit., p. 299 ss.

⁽¹¹⁾ Un'elencazione completa dei condoni emanati in Italia a partire dal 1900 fino a quello del 2002 è riportata da E. DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Dir. e prat. trib.* 2004, p. 1464, nota n. 42.

Peraltro, questa classificazione giuridica non potrebbe neppure essere messa in discussione da questioni meramente terminologiche, anche e soprattutto in considerazione del fatto che - così come osservato sempre dal citato Autore ⁽¹²⁾ - nella lunga storia della legislazione condonistica italiana non è mai stato usato il termine ‘condono’ né tanto meno quello di condono fiscale premiale, ma espressioni differenti, quali, ad esempio, nell’ambito della disciplina condonistica del 2002, quella di “definizione agevolata”.

Né ancora potrebbe obiettarsi che, nella specie, diversamente dalle precedenti versioni, non si parli più semplicemente di una “somma” da versare calcolata sul valore del patrimonio “riemerso”, bensì di una “imposta straordinaria” da applicarsi su di un rendimento figurativo del valore delle attività illecitamente detenute all’estero. Difatti, tutto ciò non dovrebbe in alcun modo alterare la natura sostanzialmente “condonistica” del provvedimento in esame, rappresentando (quest’ultimo) comunque una forma di “beneficio” (sotto il profilo sanzionatorio ed accertativo/impositivo) concesso soltanto a quei contribuenti che abbiano violato la normativa sul monitoraggio fiscale e gli obblighi tributari e contributivi ad essi correlati.

Probabilmente questa espressa qualificazione in termini di “imposta straordinaria” rappresenta il tentativo non riuscito di “mascherare” o forse meglio di dare una “parvenza impositiva” a quella che nella sostanza è e resta a tutti gli effetti una sanatoria fiscale.

Sempre in questa direzione dovrebbe – forse - essere letta anche l’ulteriore novità dell’ultima versione dello scudo fiscale, cioè la circostanza che la base di calcolo di tale “imposta straordinaria” non sia costituita – come nelle precedenti versioni - dal valore del patrimonio “riemerso”, bensì da un rendimento figurativo del valore delle attività illecitamente detenute all’estero.

Questo *escamotage* legislativo, in verità, non dovrebbe essere stato necessitato dall’esigenza politica di evitare eventuali censure di incostituzionalità del provvedimento *de quo*, in quanto già in passato la Corte costituzionale ha “salvato” l’istituzione di “imposte straordinarie” di natura patrimoniale, gravanti sul capitale senza alcuna correlazione rispetto all’effettiva produzione del reddito da parte dello stesso; questo, ad esempio, è quello che è accaduto con riferimento all’imposta straordinaria sui depositi e conti correnti bancari, che in

(12) Si veda *op. ult. cit.*, p. 299.

sostanza colpiva la mera detenzione di un conto corrente ⁽¹³⁾. Con molta più probabilità il mutamento della base di calcolo del “nuovo” scudo fiscale è stata indotta dal timore di censure a livello comunitario rispetto alla previsione normativa di un’imposta di stampo patrimoniale, nonché dall’esigenza – sempre comunitaria – di introdurre un sistema di rimpatrio/regolarizzazione simile a quello predisposto da altri Paesi europei.

Ciò detto, un dato di fatto è comunque indiscutibile: pagare una somma (*recte*, un’“imposta straordinaria”) (peraltro comprensiva di interessi e sanzioni) calcolata applicando una aliquota sintetica del 50 per cento su un rendimento lordo presunto del 2 per cento annuo per i cinque anni precedenti il rimpatrio o la regolarizzazione senza possibilità alcuna di scomputo di eventuali perdite, equivale a pagare un importo pari al 5 per cento del capitale illecitamente detenuto all’estero. Dunque, sotto questo profilo, per poter beneficiare degli effetti premiali dello scudo fiscale – *ter*, a parte la forma ed il *quantum*, nulla nella sostanza è cambiato rispetto al passato.

3. *L'inquadramento giuridico dei provvedimenti di condono fiscale secondo il pensiero di Falsitta.*

Una volta riconosciuta la natura di “sanatoria” o “condono” allo scudo fiscale – *ter*, è evidente come anche per quest’ultimo provvedimento non possa non porsi un problema di compatibilità con le regole costituzionali e con i principi comunitari, in termini sostanzialmente analoghi a quelli già più volte autorevolmente manifestati da Falsitta, seppur con riferimento ai “vecchi” provvedimenti di condono e che in questa sede meritano di essere – almeno in breve - ricordati.

In verità, quanto ai profili di contrasto della legislazione condonistica italiana con i principi comunitari, questi, dopo la citata sentenza della Corte di Giustizia europea del 17 luglio 2008 causa C – 132/06, nonché la sentenza della Corte di cassazione n. 20068 del 2009, possono oramai ritenersi risolti nel senso dell’inefficacia di eventuali provvedimenti di condono con riferimento ai tributi armonizzati (*id est* Iva); in altri termini, lo scudo fiscale – *ter* non potrà coprire anche tali tributi per i quali restano, quindi, fermi gli ordinari poteri accertativi.

⁽¹³⁾ Sul punto cfr., *ex multis*, Cost. 4 maggio 1995, n. 143; Id. 15 marzo 1996, n. 73.

Di contro, nonostante il diverso orientamento della Corte costituzionale, continuano ancora a permanere dubbi sulla compatibilità con le regole costituzionali della legislazione condonistica, tra cui – come detto – può ascriversi anche il provvedimento normativo in oggetto.

A tal riguardo, infatti, deve ragionevolmente ritenersi che anche lo scudo fiscale – *ter* possa essere ricompreso nella categoria giuridica dei condoni fiscali “impuri”, così come definiti e qualificati da Falsitta nella loro distinzione dai condoni fiscali “puri”.

Difatti, quest’ultimo Autore negli scritti prima ricordati, ha effettuato – come sempre con grande chiarezza e rigore scientifico – un accurato inquadramento sistematico dell’istituto del condono fiscale.

In particolare, il punto di partenza di tale ricostruzione è rappresentato dalla definizione che dell’istituto *de quo* è stata data da Preziosi nello scritto che lo stesso Falsitta ha definito la “più organica trattazione dell’argomento” ⁽¹⁴⁾, ed in cui il condono fiscale veniva qualificato quale «insieme di atti più o meno tipici, diretti all’abbandono – qualora vengano poste in essere certe fattispecie condizionanti – “di pretese sanzionatorie di natura amministrativa e civile connesse ad atti illeciti già verificatisi in passato”»; inoltre sempre qui il connotato funzionale di tale istituto veniva individuato nel procurare ulteriore gettito rispetto a quello ottenibile con i mezzi ordinari, nel ridurre il contenzioso tributario, nell’arrecare giovamento all’azione amministrativa volta all’acquisizione di entrate.

Tuttavia, una definizione nei termini appena indicati non ha soddisfatto il nostro Autore, il quale l’ha ritenuta “perspicua” ma non “esaustiva” ⁽¹⁵⁾.

Una tale definizione si dimostra, infatti, idonea a ricomprendere esclusivamente quelle disposizioni condonistiche (in verità poche) in cui il “premio” si esaurisce nell’abbandono delle sanzioni e non anche quelle (più numerose) in cui il gli effetti premiali non riguardano le sole sanzioni ma si estendono anche al tributo, provocando una “alterazione e rideterminazione di elementi essenziali” dello stesso, quali “presupposti, regole sulla determinazione della base imponibile, aliquote, deduzioni, divieti di compensazione e di rimborsi, ecc...”, “il

⁽¹⁴⁾ È questo il giudizio manifestato da Falsitta (*Condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, op. cit., p. 299) con riferimento al contributo di C. PREZIOSI, *Il Condono fiscale*, op. cit.

⁽¹⁵⁾ In questi termini sempre G. FALSITTA, op. ult. cit., p. 300.

tutto con efficacia retroattiva o *ex tunc* rispetto a speciali categorie di fruitori, con impossibile fruibilità per quanti non vollero e non poterono evadere l'obbligo tributario, e per un tempo ben delimitato, scaduto il quale riprendono pieno vigore le vecchie regole di ripartizione e procedimenti" ⁽¹⁶⁾.

Ecco quindi che la ricerca di una definizione dell'istituto del condono fiscale in grado di ricomprendere in modo esaustivo "l'intero universo della legislazione condonistica premiale", ha condotto Falsitta ad affermare che "il condono fiscale premiale o condono condizionato ricorre ogni qual volta la legge, *sub condicione* di talune condotte, accorda in tutto o in parte, per un tempo limitato, uno dei seguenti premi: *a)* abbandono delle sanzioni amministrative; *b)* blocco dell'inizio dell'azione penale; *c)* abbandono degli interessi per ritardato pagamento; *d)* determinazione unilaterale, in percentuali predeterminate e forfetarie diverse da quelle dei regimi 'regolari', degli imponibili, con effetti preclusivi di ulteriori rettifiche; *e)* modifica degli ulteriori indici di riparto di ciascun tributo preso in considerazione dalla legge di condono (...)".

Partendo, per l'appunto, da questa esaustiva definizione dell'istituto del condono fiscale premiale, Falsitta procede poi a distinguere, all'interno dello stesso, tra condono fiscale "puro" e condono fiscale "impuro", definendo "puro" "quello che si limita ad abbuonare le sanzioni, escludendo effetti sulla imposta e sugli interessi", ed "impuro" "ogni altro tipo" ⁽¹⁷⁾.

Ebbene, condividendo quest'inquadramento giuridico, è evidente come anche lo scudo fiscale – *ter*, rientri certamente nella definizione di condono fiscale "puro", comportando sempre un "abbuono delle sanzioni", quanto meno di quelle relative alla violazione degli obblighi sul monitoraggio fiscale di cui all'art. 5, d.l. n. 167 del 1990. Tuttavia, questo inquadramento giuridico è comunque di tipo "residuale", in quanto nella maggior parte dei casi il rimpatrio e la regolarizzazione si dimostrano idonei ad essere ricompresi nella definizione di condono fiscale "impuro", producendo effetti non solo sulle sanzioni ma anche sull'imposta e sui relativi interessi.

⁽¹⁶⁾ Così sempre G. FALSITTA *op. ult. cit. loc.*

⁽¹⁷⁾ La distinzione tra condoni che incidono solo sulle sanzioni e condoni che incidono anche sull'imposta dovuta in precedenza era stata prospettata anche da F. PICCIAREDDA, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, in Riv. dir. sc. fin., 1983, p. 149 ss.: ID. *Condono (dir. trib.)*, in *Enc. Treccani*, vol. 8, p. 1 ss.

Difatti, solitamente le attività estere “scudabili” hanno generato redditi imponibili in Italia che sono stati evasi. Poiché, quindi, in questi casi all’omesso “monitoraggio fiscale” delle attività finanziarie e/o patrimoniali detenute all’estero si è accompagnata anche l’omessa dichiarazione dei relativi redditi di fonte estera, ne consegue che il perfezionamento dello scudo fiscale comporta “benefici” anche sul piano strettamente impositivo, dando luogo ad un prelievo di imposta chiaramente diverso da quello che sarebbe scaturito dall’applicazione dei regimi ‘ordinari’ di tassazione, accompagnato da un effetto preclusivo di qualunque ulteriore rettifica.

Difatti, la previsione di un’“aliquota sintetica” del 50 per cento da applicare su un rendimento lordo presunto del 2 per cento annuo per i cinque anni precedenti il rimpatrio o la regolarizzazione, senza possibilità alcuna di scomputo di eventuali perdite, rappresenta – con evidenza – una determinazione forfetaria dell’imponibile e dell’aliquota (peraltro comprensiva anche di interessi e sanzioni e senza diritto allo scomputo di eventuali ritenute o crediti), avente carattere eccezionalmente derogatorio del regime “ordinario”, regolarmente applicabile a tutti i contribuenti.

Poiché, quindi, anche in questo caso si assiste ad una alterazione degli indici di riparto di ciascun tributo “coperto” dallo scudo fiscale-*ter* ⁽¹⁸⁾, anche quest’ultimo provvedimento normativo può ascriversi al *genus* dei condoni fiscali “impuri”.

Ed ecco che - giunti a questo punto - ritorna all’attenzione la condivisibile affermazione di Falsitta: “ci rendiamo perfettamente conto che allargando i confini dell’istituto ‘condono premiale’ oltre i campi delle sanzioni amministrative sorgono dei problemi, in specie di diritto costituzionale”. ⁽¹⁹⁾

⁽¹⁸⁾ La possibilità per il contribuente di poter opporre gli effetti dello scudo fiscale anche contro accertamenti relativi a tributi diversi dalle imposte sui redditi si deduce dalla stessa interpretazione ministeriale. Difatti, L’Agenzia delle entrate nella circ. 4 dicembre 2001 n. 99/E, par. 3, ha chiarito che l’effetto di preclusione degli accertamenti, determinato dal (“vecchio”) scudo fiscale, può valere “anche con riferimento a tributi diversi dalle imposte sui redditi, quali, ad esempio, l’iva o l’imposta sulle successioni e donazioni, sempreché si tratti di accertamenti relativi ad ‘imponibili’ che siano riferibili alle attività oggetto di emersione”.

⁽¹⁹⁾ In questi termini G. FALSITTA, *Condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, op. cit., p. 301.

3.1. *L’illegittimità costituzionale del condono fiscale “impuro”.*

Partendo, infatti, dall’assunto secondo cui “ogni imposta è una obbligazione di riparto”, la quale nasce per ripartire tra i consociati una spesa comune e che, pertanto, ogni legge che istituisce un’imposta fissa i criteri oggettivi e soggettivi in base ai quali “si deve distribuire secondo giustizia (vale a dire secondo i dettami degli artt. 2, 3, 53) un determinato ammontare di spesa pubblica nei confronti di una altrettanto determinata platea di soggetti passivi” ⁽²⁰⁾, ne consegue che tutte le volte in cui lo Stato “rinunci” - anche solo in parte - al credito fiscale (quale “credito di ripartizione”), mediante l’adozione di provvedimenti legislativi di condono, per questi ultimi si pone un evidente problema di illegittimità costituzionale.

In altri termini, “una volta codificata la legge di riparto (*id est*: la legge di imposta), la stessa diventa *intangibile per tutto il tempo della sua vigenza nei confronti di tutti i membri della platea contributiva* che la legge stessa ha originariamente individuato” ⁽²¹⁾.

Da ciò deriva – prosegue sempre il citato Autore – la nascita di un diritto soggettivo individuale “intangibile”, di ciascun contribuente, non verso lo Stato o l’Amministrazione finanziaria, bensì verso tutti i restanti contribuenti concorrenti al riparto della spesa comune, “alla stabilità o invarianza della mappa dei criteri legali per il calcolo del debito”.

Si tratta, cioè, di una pretesa soggettiva di ciascun contribuente a non subire un concorso alle spese pubbliche superiore alla propria capacità contributiva, manifestata dagli indici di riparto allo stesso riferibili, “comparativamente a quella manifestata dagli indici ascrivibili a tutti gli altri soggetti della platea contributiva che debbono partecipare al concorso stesso” ⁽²²⁾.

Questo diritto soggettivo all’invarianza dei criteri di riparto viene da Falsitta ricompreso nella categoria di cui all’art. 2 Cost. dei “diritti inviolabili dell’uomo sia come singolo sia nelle formazioni sociali dove si svolge la sua personalità”, la cui violazione comporterebbe una lesione

⁽²⁰⁾ Così G. FALSITTA, *Alcune puntualizzazioni sulla illegittimità dei condoni (con speciale riguardo all’iva italiana)*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, op. cit., p. 326 e 327.

⁽²¹⁾ Così G. FALSITTA, op. ult. cit., p. 327. Enfasi dell’Autore.

⁽²²⁾ Così G. FALSITTA, *Condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, op. cit., p. 307.

giuridica di un diritto che ha un'incontestabile copertura costituzionale negli artt. 2, 3 e 53 della Cost⁽²³⁾.

Da queste regole costituzionali deriverebbero, quindi, i principi di indisponibilità ed irrinunciabilità dell'obbligazione tributaria, in quanto – come detto – il mancato incasso di un credito fiscale non riguarderebbe solo il creditore (*id est* l'Erario), ma si ripercuoterebbe negativamente su ogni singolo contribuente (condebitore dell'obbligazione di riparto) che non ha potuto “beneficiare della rinuncia”.

Lo Stato, rinunciando in tutto o solo in parte al credito fiscale, da un lato, arreca un “beneficio” al contribuente rinunciatario (di regola un “evasore”) ma, dall'altro lato, arreca un pregiudizio all'intera platea dei restanti contribuenti, per i quali, invece, non vi è possibilità di poter “beneficiare” di tale rinuncia.

Ciò significa che, una volta stabiliti legislativamente i criteri di riparto, questi non possono più essere alterati, neppure da una legge ordinaria, mediante il riconoscimento, sia pure per un periodo di tempo limitato, soltanto ad una platea ristretta di contribuenti (e non già a tutti i soggetti passivi di una determinata imposta), “sconti” di imposta, esenzioni, o più generale trattamenti “agevolativi” destinati comunque ad incidere (riducendola) sull'imposta dovuta secondo i criteri di “giustizia tributaria”.

Pertanto, se queste sono le regole imposte dai principi costituzionali di cui agli artt. 2, 3 e 53 Cost., la loro violazione da parte di qualsiasi disposizione di legge non può che comportarne la relativa illegittimità costituzionale.

Questo è proprio quello che accade in presenza di un condono fiscale “impuro”, definito dallo stesso Falsitta un “autentico *flagello* della fiscalità italiana”, con il quale “si assiste periodicamente al sovvertimento dei criteri di riparto fissati dalla legislazione ‘regolare’ a favore di ristrette categorie di privilegiati per un tempo limitato”⁽²⁴⁾.

È, quindi, su questi argomenti che il citato Autore fonda le sue condivisibili censure di illegittimità costituzionale di tutte quelle disposizioni con cui il legislatore sempre più spesso dispone forme di condono fiscale “impuro”, i cui “effetti premiali” non si esauriscono

⁽²³⁾ Così G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 311.

⁽²⁴⁾ Così G. FALSITTA, *Alcune puntualizzazioni sulla illegittimità dei condoni (con speciale riguardo all'iva italiana)*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, *op. cit.*, p. 327 e 328. Enfasi dell'Autore.

nell'abbandono delle sanzioni, ma comportano anche una "riduzione" dell'imposta che sarebbe invece dovuta secondo gli ordinari criteri di "giustizia tributaria".

Purtroppo queste argomentazioni non state fatte proprie anche dalla Corte costituzionale, la quale – come anticipato – ha sempre "salvato" i provvedimenti di condono fiscale "impuro", "considerandoli una vicenda puramente procedimentale" ⁽²⁵⁾, così respingendo ogni dubbio di illegittimità costituzionale per violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

Più precisamente, per la Consulta il condono fiscale rappresenterebbe un istituto di natura meramente procedimentale, subordinato alla duplice condizione della mancata definizione della controversia e della certezza di acquisire all'erario un introito anche ridotto, ma comunque "ulteriore" rispetto alle entrate acquisite sino al momento dell'emanazione del provvedimento di condono ⁽²⁶⁾, che esaurisce (*recte*, definisce) il rapporto tributario ⁽²⁷⁾ in modo forfetario ed immediato appunto nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie immediate e ridurre il contenzioso e non già in quella dell'accertamento dell'imponibile ⁽²⁸⁾, che non porrebbe problemi di disparità di trattamento, rappresentando un "beneficio" per i contribuenti medesimi i quali sono liberi di chiederlo e quindi di avvantaggiarsene ⁽²⁹⁾.

È di tutta evidenza come questi argomenti, utilizzati dalla Corte costituzionale per mettere al riparo i provvedimenti di condono dalla violazione degli artt. 3 e 53 Cost., appaiano poco fondati e soprattutto legati ad un eccessivo formalismo ⁽³⁰⁾, e comunque non in grado di reggere di fronte alle censure di incostituzionalità della più attenta ed autorevole dottrina poco sopra in breve ricordate.

⁽²⁵⁾ In questi termini E. DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, op. cit., p. 1457.

⁽²⁶⁾ Così Cost. 26 febbraio 1981, n. 33 in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, vol. I, 1957-1983, Milano, 1984, p. 577 ss.

⁽²⁷⁾ Cfr. Cost. 11 febbraio 1988, n. 160, in E. DE MITA, vol. II, 1984 – 1992, Milano, 1993, p. 774.

⁽²⁸⁾ Così Cost. 13 luglio 1995, n. 321, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, vol. III, 1993 – 2002, Milano, 2003, p. 323 ss.

⁽²⁹⁾ Così Cost. 7 luglio 1986, n. 172, E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, vol. II, op. cit., p. 412

⁽³⁰⁾ Parla di "formalismo offensivo" E. DE MITA, in *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, op. cit., p. 1457.

4. *Conclusioni.*

Concludendo, non resta che prendere atto dell'ennesima "sanatoria fiscale" e constatare come il "valore" della "giustizia tributaria", così come sapientemente definito e strenuamente difeso da Falsitta, sia stato nuovamente "frustrato" dall'emanazione di un provvedimento legislativo (il cd. scudo fiscale – *ter*) che, seppur sotto una parvenza impositiva, non fa altro che (re)introdurre forme di condono dei cui effetti premiali, in termini di abbuono di sanzioni e "sconti" d'imposta, possono avvantaggiarsi non tutti i contribuenti ma solo chi si sia reso inadempiente di specifici obblighi di legge.

Ebbene, in una situazione caratterizzata da un quadro normativo di tal genere e da una giurisprudenza costituzionale eccessivamente formalistica, deve essere la dottrina a rivendicare il proprio ruolo di "guida" interpretativa del diritto anche e soprattutto seguendo l'esempio e valorizzando il pensiero dei "Maestri" come il Professor Falsitta.