

STUDI GIURIDICI FINANZIARI E TRIBUTARI COLLANA DIRETTA DA LUCIANA DI RENZO

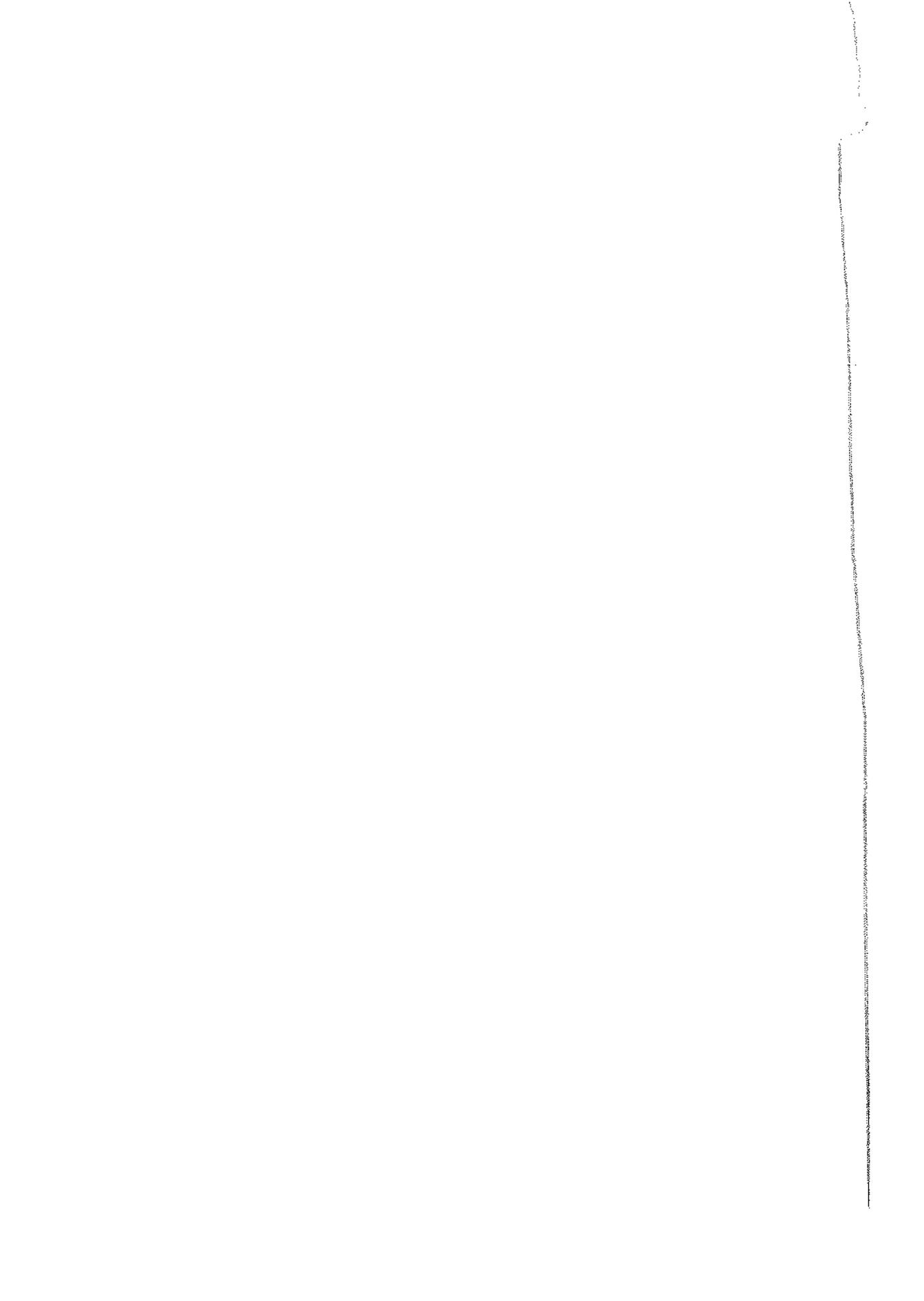
DELLA STESSA COLLANA

- N. 1 - ISTITUTI INNOVATIVI DI FINANZA TERRITORIALE
DI EDUARDO MARIA PICCIRILLI
- N. 2 - POLITICHE E ISTITUTI DELLA FINANZA
PUBBLICA NAZIONALE E EUROPEA - DI LUCIANA DI RENZO
- N. 3 - ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI IN TEMA
DI INDAGINI BANCARIE AI FINI FISCALI - DI LOREDANA STRIANESE
- N. 4 - CONDONO FISCALE - PROFILI STORICI
DOTTRINARI GIURISPRUDENZIALI - DI EDUARDO MARIA PICCIRILLI

EDITORE



Small vertical text on the right edge of the page, likely a library or archival stamp, containing a long alphanumeric string.



EDUARDO MARIA PICCIRILLI

CONDONO FISCALE
PROFILI STORICI DOTTRINARI
GIURISPRUDENZIALI

EDITORE



ISBN 88-901015-5-5

Copyright by ACADEMY SCHOOL - Marzo 2010

I diritti di traduzione, riproduzione e adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (comprese le copie fotostatiche, i film didattici e i microfilm) sono preservati per tutti i paesi.

Al lettore

la realizzazione di un libro comporta costi variabili (carta, stampa, legatura) e costi fissi, cioè indipendenti dal numero di copie stampate (traduzione, preparazione degli originali, redazione, composizione, impaginazione). I fotocopiatori possono contenere il prezzo perchè oltre a non pagare i diritti d'autore, non hanno costi fissi.

Ogni fotocopia, d'altra parte, riducendo il numero di copie vendute dall'editore, aumenta l'incidenza dei costi fissi a copia e costringe l'editore ad aumentare il prezzo; ciò fornisce, naturalmente, un ulteriore incentivo a fotocopiare. Se questo circolo vizioso non verrà spezzato, arriveremo al punto in cui gli editori non avranno più convenienza economica a realizzare libri.

L'Editore



P.zza Municipio (Via S. Maria, 3) - Afragola (Na)

Tel. 081 8525819

www.academyschool.it

email.academyschool@tin.it

INDICE

Presentazione	pag.	11
Introduzione	“	15
Capitolo I		
Inquadramento storico ricostruttivo dell’istituto del condono fiscale	“	19
1 Introduzione	“	21
2 Rapporto giuridico d’imposta: obbligazione e condono	“	26
3 Le origini del condono fiscale	“	28
4 La remissio tributorum come atto di clemenza	“	31
5 Le posizioni di Giustiniano e di Giustino II di fronte al problema delle indulgentiae	“	36
6 La remissio tributorum e suoi effetti ispiratori nell’ordinamento romano	“	42
Capitolo II		
Il condono fiscale: orientamenti dottrinali e giurisprudenziali	“	45
1 Introduzione	“	47
2 Nozione e concetto di condono	“	53
3 La legittimità del condono fiscale	“	57
4 Aspetto giuridico costituzionale del condono e definizione dell’imposta come credito di ripartizione	“	60
5 La costituzionalità del criterio di riparto	“	64
6 Profili di incostituzionalità del condono fiscale secondo la dottrina	“	67

7 Giustificazioni di legittimità costituzionale da parte della consulta	“	70
8 La violazione del diritto comunitario e la condanna della Corte di Giustizia Europea	“	79
 Capitolo III		
Le fattispecie tipiche del condono fiscale:		
clemenza e premio	“	87
1 Introduzione	“	89
2 Condono “tradizionale” e condono “premile”	“	91
3 Il condono fiscale “tradizionale”	“	96
4 Segue: un esempio tipico di condono tradizionale - la legge 22 dicembre 1980 n. 882	“	98
5 Norme che condizionano e non condizionano il condono al compimento di una attività	“	101
6. I caratteri innovativi del condono fiscale introdotti dalla legge 882 del 1980	“	104
7 Il condono premiale	“	108
8 Fattispecie di imposizioni tipiche del condono premiale: la mera “azione speculare” e la rimessione in termini	“	111
 Capitolo IV		
Due fattispecie di condono: L. 516/1982 e L. 289/2003	“	117
1 Introduzione	“	119
2 Legge 7 agosto 1982, n. 516	“	121

CONDONO FISCALE - PROFILI STORICI DOTTRINARI GIURISPRUDENZIALI

3	L. 27 dicembre 2002, n. 289	“	129
4	Le diverse sanatorie previste dalla legge finanziaria 2003 che ha introdotto il condono fiscale	“	133
5	Analogie e differenze tra i provvedimenti di condono	“	138
Capitolo V			
Considerazioni conclusive ed effetti finanziari			
1	Considerazioni conclusive	“	143
		“	145
Bibliografia			
		“	153

www.italybooks.com

PRESENTAZIONE

I sistemi tributari rappresentano la spina dorsale dell'intera struttura giuridico-statuale e la pietra angolare dello Stato democratico. Non sarebbe concepibile la statualità senza un ordinamento fiscale fondato sulla legalità, sul dovere di solidarietà e su quello di concorrere alla spesa pubblica con un sacrificio effettivo della propria ricchezza. Ciò pone da sempre la tassazione al centro di dure controversie che in sostanza attengono al limite e alla equità e razionalità del prelievo fiscale, al rispetto della legalità - legittimità della funzione tributaria, in un quadro di principi e regole che rendano il sistema duttile alla ricerca di un punto di equilibrio fra interesse fiscale e tutela del contribuente nel contesto dei valori socio-culturali che costituiscono il fondamento su cui va costruita la nozione giuridica del tributo. In questo senso il tributo esprime il punto di equilibrio fra autorità e libertà, coazione e consenso, statualità e democrazia.

Ne consegue pertanto che il tributo non è un'entità assoluta ma un modello di partecipazione alla spesa pubblica, un'obbligazione di concorso *secundum iura nostrae civitatis*.

La chiave di lettura, il referente essenziale che costituisce il criterio guida nella individuazione del contenuto concettuale della nozione è l'assetto dei rapporti economico - politici individuati nella disciplina positiva dei rapporti tra Stato e singolo nel suo essenziale contenuto di relazione politica tra di essi: il tributo è lo strumento giuridico che disciplina e consente la partecipazione economica individuale ai bisogni pubblici di cui lo Stato è tenuto a garantire la soddisfazione e l'attuazione. Partendo da questa generale premessa, l'insieme dell'ordinamento, nella sua complessità, non sembra ancora fondato su principi consolidati, dal momento che la sopravvivenza e la prassi dei condoni gettano su tutto il sistema tributario l'ombra della legalità incerta, trattandosi di fattispecie prive di disciplina in disposizioni definitorie di carattere generale per il carattere derogatorio e atipico che assumono nei confronti del rispetto dei principi e regole che conformano il diritto tributario. Tuttavia, proprio per tali motivazioni, il condono fiscale suscita nuovo interesse nella dottrina, che ha omesso di occuparsene con trattazioni scientifiche di ampio respiro, dedicando al contrario un'attenzione del tutto episodica e circoscritta alla analisi ed al commento delle singole disposizioni di favore, in funzione più pratica ed applicativa ad uso degli operatori e dei contribuenti. Evidentemente questo atteggiamento è ascrivibile al fatto che manca un intervento sistematico legislativo in un settore così peculiare.

Il carattere episodico della legislazione condonistica se da un lato rappresenta il fattore che ha sin qui sconsigliato la trattazione scientifica della tematica, da un altro suscita rinnovata attenzione viste le tendenze

in atto che fanno assurgere l'istituto a strumento di soluzione delle problematiche in cui versa il sistema tributario assumendo la configurazione di congegno inflazionato di politica fiscale, il ch  induce a ritenere non solo che l'istituto non fa parte della fisiologia del tributo, n  tantomeno, pu  essere considerato un aspetto patologico del rapporto, visto che sovente   l'occasione per l'adempimento di obblighi fiscali che non sono conosciuti come tali dalla parte creditrice che, di conseguenza, non attiva gli strumenti coattivi per ottenerne l'adempimento.

Per combattere l'ineliminabile tendenza di sottrarsi all'obbligo tributario, il legislatore fiscale appronta, con le leggi impositive, una serie di strumenti, conferendo poteri di accertamento e minacciando l'applicazione di sanzioni che dovrebbero servire ad indurre il cittadino-contribuente ad assolvere spontaneamente il tributo.

Tuttavia, specie nei sistemi legislativi complessi, con una pluralit  di adempimenti sia formali che sostanziali, nei quali l'onere tributario   avvertito come di consistente entit , l'evasione fiscale interessa uno zoccolo duro di mancati contribuenti che si cerca di condurre a tassazione ma con poco successo. Ma   proprio in questo scenario, di incapacit  dello Stato nell'arginare l'evasione, nella necessit  di procurare entrate aggiuntive e di decongestionare il contenzioso che il condono fiscale, invece di configurarsi come una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento tributario e all'esercizio della potest  tributaria secondo i canoni costituzionali, trova, per il legislatore e per la Corte Costituzionale, la sua giustificazione di uso e abuso trattandosi di una definizione agevolata delle imposte dovuta a scelte politiche per necessit  finanziarie. Le prime figure di condono non erano disciplinate dalle leggi, per cui l'individuazione dei beneficiari era discrezionale, mentre i moderni condoni, pur volendo perseguire gli stessi risultati (e cio  la liberazione del soggetto passivo dal peso tributario) si giustificano non in base ad una generica benevolenza dei governanti, bens  in base ad una politica tributaria, pi  attenta al gettito, che cerca di ricondurre gli evasori ad uno spontaneo adempimento, al fine di recuperare del materiale imponibile sottratto illecitamente al prelievo.

Questo inquadramento normativo ha comportato che le figure di condono che si sono susseguite nel nostro, come negli altri Stati contemporanei, avessero una giustificazione funzionale al perseguimento del fine dell'intero sistema fiscale. Pertanto, i moderni condoni, nonostante realizzino lo stesso risultato dei precedenti, si giustificano in modo totalmente differente; non   la benevolenza dei governanti a volerli, bens  una politica tributaria che cerca di ricondurre gli evasori ad uno spontaneo adempimento, invogliato da fattispecie premiali, cos  da conseguire un gettito maggiore di quello che si avrebbe applicando senza sconti le leggi fiscali. Il condono si presenta al contribuente come alternativa all'evasione per ottenere lo stesso risultato: il risparmio fiscale. Questa giustificazione, ancorch  spesso

addotta in modo strumentale per nascondere l'inefficacia della macchina amministrativa, rimanda ad una seconda finalità economica dei condoni che è quella di ridare stimoli all'azione dell'amministrazione finanziaria spesso inadeguata rispetto ai compiti cui è preposta e quindi incapace di seguire le dinamiche di crescita della base imponibile e la differenziazione tumultuosa della legislazione fiscale. Di conseguenza, talvolta, i condoni hanno di fatto avuto qualche effetto nel contribuente ad evidenziare una maggiore base imponibile, semplicemente liberando l'amministrazione di parte del carico di lavoro pendente.

La struttura del condono si fonda, comunque, sulla rilevanza formale dell'impianto legislativo. E' su questo piano che si realizza l'effetto definitorio dell'obbligazione tributaria, risultando l'aspetto psicologico come prodromico e l'aspetto finanziario come conseguente. La previsione normativa deve essere tale da indurre i contribuenti a collaborare spontaneamente con l'erario, conseguendo il volontario consenso degli stessi, senza il quale il condono non può essere imposto.

Partendo da questi presupposti scientifici e dalla constatazione che la legislazione condonistica, o meglio, l'istituto della definizione agevolata dei rapporti tributari, come viene definito il condono nelle formulazioni legislative, è stata poco indagata sotto l'aspetto metodologico, organico e istituzionale, il saggio intende colmare l'evidenziata lacuna, illustrando, in seguito a un ripensamento critico, i principi, le norme e gli strumenti, non tralasciando il retaggio storico degli avvenimenti socioeconomici che hanno generato a livello politico quella struttura e quella organizzazione, alla ricerca di una possibile corrispondenza fra dati normativi e civiltà fiscale: in ultima analisi, i codici morali della tassazione dovrebbero essere applicati tanto al contribuente quanto allo Stato. Ma l'approccio globale che viene proposto dall'A., come risposta alla complessità della questione afferente l'istituto, non si limita a quanto sopra specificato, ma superando la trattazione tradizionale condotta esclusivamente nell'ottica degli effetti finanziari della legislazione condonistica, affronta il tema da un diverso piano d'indagine quello dei costi finanziari, politico-sociali, economici e etico-legali che essa comporta mettendone in risalto l'inopportunità e l'inefficacia. Tali qualificazioni ben si agganciano alla speculazione che Eduardo Maria Piccirilli svolge sull'incompatibilità dei condoni fiscali rispetto alla *primauté* del diritto comunitario. La sentenza della Corte di giustizia in causa C-132/06, sembra porre un ostacolo invalicabile all'attuazione di condoni futuri. L'ambito della potestà legislativa nazionale è stato correttamente riportato a confini ragionevoli, escludendo la potestà di procedere a condoni generalizzati in materia di imposta sul valore aggiunto. Ed è evidente, come viene giustamente posto in risalto dall'A., che questo vincolo alla potestà impositiva può estendere i propri effetti anche in materia di imposte sui redditi. Intanto, sul piano della praticabilità

dei condoni a venire, il legislatore che volesse istituire un nuovo condono dovrebbe guardare alle imposte sui redditi, mantenendo intatta la potestà di accertamento per l'Iva; ma un condono relativo a imposte sui redditi potrebbe essere direttamente accusato di costituire una forma di concorrenza dannosa. Se è provato che l'Italia ha fatto ampiamente ricorso ai condoni fiscali e che questi sono talmente regolari che la prospettiva di futuri condoni è divenuta un fattore che implica, all'interno del Paese, uno scarso livello di rispetto degli obblighi fiscali, si può convenire sul fatto che ci si trova dinanzi ad uno strumento procedimentale attuativo che incide marcatamente sul profilo sostanziale del tributo. Il condono in materia di imposte dirette, potrebbe quindi essere considerato una di quelle misure fiscali che appartengono alla *harmful tax competition* e che sempre più sono all'attenzione dei progetti di convergenza comunitaria ponendo le basi perché nei futuri accordi di *soft-law* la reiterazione dei condoni (con particolare riferimento all'esperienza italiana) venga considerata al pari di altre misure da rimuovere ed evitare in quanto dannose. La decisione C-132/06 rappresenta in definitiva un momento particolarmente felice per l'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, in quanto sembra chiudere una parentesi della legislazione fiscale assai poco nobile, anche se permane un senso di scoraggiamento nel constatare come tale vincolo sia dovuto arrivare *ab externo*, e non sia stato possibile giungere al medesimo risultato sulla base di una pronuncia della Corte costituzionale o di una (certa meno probabile) auto limitazione del legislatore.

In questa prospettiva nell'articolazione degli argomenti e delle verifiche effettuate nell'esecuzione della ricerca, l'opera costituisce una risposta alla inadeguatezza della dimensione statale della funzione finanziaria in termini di giustizia e affidabilità, in quanto a parere dell'Autore, l'etica fiscale dello Stato comunitario dovrebbe svilupparsi a partire da queste due regole: la prima è il dovere di sviluppare un sistema giusto e affidabile per ciò che si riferisce a come le imposte vengono fissate e riscosse (giustizia) e per ciò che attiene a come le imposte vengono amministrare e spese (affidabilità); la seconda, è il dovere di ognuno di pagare la giusta porzione dei costi necessari a mantenere lo Stato che lo serve e lo protegge. Ma questa seconda regola etico-legale non può funzionare se lo Stato stesso viene meno al suo primo obbligo del contratto politico in materia dei tributi.

Alla luce delle esposte considerazioni, i Coordinatori ritengono meritevole l'inserimento del saggio in questa collana.

Università di Napoli "Federico II", marzo 2010
Prof.ssa Luciana Di Renzo
Prof. Raffaele Perrone Capano

INTRODUZIONE

È molto difficile definire in modo rigoroso cosa si intende con il termine "condono fiscale". Nella letteratura economica con questa espressione viene indicato un insieme di provvedimenti che consentono all'amministrazione finanziaria un recupero di gettito e un recupero di efficacia del sistema di accertamento e contenzioso nonché ai contribuenti un risparmio di sanzioni e/o di imposta.

Nella letteratura giuridica, il condono fiscale può essere definito come la concessione di un periodo di "amnistia" durante il quale il contribuente, attraverso il pagamento volontario di imposte dovute in periodi precedenti, può rimediare a precedenti infrazioni della legge fiscale (causate da frode o negligenza), senza timore di incorrere in sanzioni.

Uno sguardo retrospettivo consente di verificare che l'adozione di questo strumento di definizione agevolata dell'obbligazione tributaria rappresenta, senza dubbio, un comune denominatore di tutti i governi che si sono susseguiti dall'inizio del secolo scorso, considerato che ne sono stati emanati ben 57 in circa 100 anni.

A dispetto dell'imponenza del fenomeno, deve riconoscersi che la dottrina ha tuttavia ommesso di occuparsene con trattazioni scientifiche di ampio respiro, dedicandovi al contrario un'attenzione del tutto episodica e circoscritta alle analisi ed al commento delle singole disposizioni di favore, in funzione eminentemente pratica ad uso dei contribuenti.

La ragione di siffatto atteggiamento è facilmente intuibile: manca del tutto, nel nostro ordinamento, la codificazione di norme a carattere generale che possano dirsi a presidio della materia, come accade per qualsiasi altro istituto giuridico; la normazione positiva appare asistemica, frammentaria ed occasionale, essendo collegata ad evenienze particolari e contingenti.

Diversamente, vi è chi sostiene che la mancanza di un intervento sistematico del legislatore costituente e ordinario in un settore così peculiare dell'ordinamento come quello della remissione della sanzione nel campo tributario, sia da attribuire ad una visione "privatizzante" del rapporto tributario ed alla conseguente impostazione della struttura punitiva, per la quale inizialmente, si dubitava addirittura di configurare un illecito fiscale.

La figura del condono tributario, a differenza dell'amnistia e

dell'indulto, non trova una sua specifica collocazione nella Carta costituzionale né nella normazione ordinaria. Manca cioè una disposizione legislativa che delinea ed ipotizzi astrattamente l'istituto in esame, e del resto un'analisi sistematica è sfuggita del tutto alla tradizione manualistica e non riceve neppure una trattazione nell'ambito delle opere giuridiche a carattere enciclopedico (G. Zagrebelsky). Il Gemma sostiene che mentre relativamente all'amnistia fiscale, in quanto istituto di diritto penale, cioè di un ramo del diritto abbastanza vecchio ed esplorato, esiste un'elaborazione abbastanza ricca, per quanto concerne il condono fiscale il grado di maturazione dottrinale è piuttosto scarso. Basti pensare che al terzo ventennio del secolo scorso (nel 1924) risale la fondamentale opera di Zanobini, *Le sanzioni amministrative*, Torino, 1924, che ha individuato la sanzione amministrativa, enucleandola dalla precedente bipartizione: sanzioni penali-civili, che ancora nel 1957 si rileva l'assenza della dottrina nella materia dell'illecito fiscale e in opere giuridiche di carattere enciclopedico.

L'omissione da parte del legislatore sia costituente che ordinario di un'espressa previsione normativa in un campo così peculiare, quale quello della remissione delle sanzioni tributarie, fa sì che, mentre per la concessione dell'amnistia e dell'indulto trova integrale applicazione la disciplina dettata dall'art 79 Cost., diversamente per il condono fiscale il legislatore non troverebbe vincoli di sorta, se non quelli ordinari a cui attenersi. I condoni fiscali, infatti, sono approvati con semplice legge ordinaria, anzi molto spesso vengono introdotti nelle leggi finanziarie, mentre il dettato costituzionale dell'amnistia e dell'indulto prevede una maggioranza più ampia rispetto alla normale legge ordinaria.

Negli ordinamenti contemporanei i condoni fiscali sono divenuti uno strumento fondamentale nelle mani del legislatore tributario; i sistemi fiscali moderni estremamente strutturati ed articolati, per seguire le multiformi economie in continua evoluzione, hanno generato un proliferare di figure di condono.

I condoni di "rimessione nei termini" hanno sempre dato modesti benefici, inferiori alle aspettative dei governanti; i contribuenti non trovano particolarmente conveniente approfittare del condono e dover pagare un'imposta ormai evasa benché a fronte di una diminuzione dell'aliquota effettiva in virtù dell'eliminazione di interessi e sanzioni. Inoltre, trattandosi prevalentemente di fattispecie di tipo permanente, i

contribuenti si "abituano" alla modalità finendo per non percepirla più come opportunità concessa dal legislatore. Si sostiene in dottrina che ben diverso sarebbe l'effetto se tali misure fossero introdotte in modo inaspettato e con un effetto istantaneo. In tal caso sarebbero intese come tappa di un processo di inasprimento del sistema repressivo con conseguenti effetti diversi.

Le fattispecie che ottengono un risultato in termini di maggiori imposte versate sono certamente i condoni investigativi ed i condoni di sanzioni.

I condoni investigativi generano un cospicuo aumento delle entrate tributarie. Tuttavia tale effetto è parte di un meccanismo impositivo che consente al contribuente di prevedere con sufficiente certezza l'introduzione di un condono fiscale e su questa base decidere il momento in cui assolvere i propri doveri tributari: immediatamente, in misura piena, ovvero attendendo il condono ed aderendovi pagando una modesta imposta. Il contribuente con alta propensione ad evadere ha la possibilità di scegliere se mantenersi in posizione illecita ed affrontare il rischio di un controllo oppure partecipare al condono sostenendo un onere fiscale comunque inferiore rispetto sia alla legislazione tributaria ordinariamente vigente sia, a maggior ragione, agli oneri fiscali aumentati dell'elemento sanzionatorio cui sarebbe soggetto in caso di controllo.

E' la *ratio* dei vari condoni ciò che consente veramente di distinguere tra fattispecie simili sul piano del funzionamento; ai condoni-emergenza intesi a racimolare gettito in occasione di spese eccezionali si contrappongono condoni "elimina-arretrato", preparatori di riforme strutturali del sistema. Questo profilo comparativo consente, ancor più palesemente di distinguere le forme di condono-rinuncia del diritto romano dalle forme di condono-premiale moderno. Le prime intese ad abbuonare il debito tributario dei *cives* senza un fine di natura latamente tributaria; le seconde intese ad offrire al contribuente un trattamento più favorevole in cambio di una collaborazione nella raccolta dei tributi.

Senza volere privilegiare l'una o l'altra fattispecie è semplicemente il caso di rilevarne la diversità, avendone individuato la giustificazione. E' ciò che abbiamo fatto nel corso dell'opera che si apre con un inquadramento dell'istituto da un punto di vista storico, per poi considerarlo da un punto di vista della legittimità costituzionale e comunitaria, senza trascurare l'orientamento dottrinario e giurisprudenziale. Il lavoro si chiude con la messa a confronto di due principali provvedimenti di condono: la legge

27 dicembre 2002, n. 289 recante “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)” e l’ultimo provvedimento di condono approvato dal Parlamento e la legge 7 agosto 1982, n. 516 “conversione in legge del D. L. 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per la repressione dell’evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria”.

Entrambi i provvedimenti si collocano in una tradizione oramai secolare del nostro paese. Si pensi che il primo di questi provvedimenti fu varato con il R. D. n. 367 dell’11 novembre 1900 (il così detto “condono di pene pecuniarie” i cui autori furono Giuseppe Saracco, capo del Governo e Bruno Chimiri, ministro delle Finanze) e da allora fino all’ultima legge di condono approvata nel 2002, il Fisco italiano, sia prima dell’approvazione della Carta Costituzionale, che dopo, ha graziato i contribuenti per ben cinquantotto volte, una frequenza media veramente altissima, pari ad un condono ogni ventuno mesi, facendo venir meno, quindi, la certezza del diritto e avallando chi fa dell’evasione fiscale la sua pietra miliare per sottrarsi al dovere costituzionale, creando così delle ingiustizie.

Uno stop, seppur parziale, alle ingiustizie che possano generare i condoni, è venuto dalla Corte di Giustizia che ha dichiarato illegittimo la sanatoria sull’IVA perchè contraria alla normativa UE. Ciò, quindi, deve indurre i governanti di turno a non considerare più l’“Istituto” come leva per arginare le difficoltà di cassa del bilancio dello Stato.

“Starà al senno dei politici, e al loro stesso interesse, non dimenticare, come talvolta hanno pur fatto economisti ed esperti, che l’uomo, sia pure quanto si voglia *homo economicus*, sente e soffre non solo la fame e il freddo, l’insicurezza e la malattia; ma anche ed in primissima linea l’ingiustizia; sicché sarebbe errore imperdonabile quello di credere che la “massima felicitazione” dei governati si raggiunga col renderne massimi “i piaceri” e minimi “i dolori”, se fra i primi non si comprenda appunto anche il piacere della giustizia e fra i secondi il dolore lancinante della ingiustizia.

Se insomma si trascuri fra i bisogni dell’uomo quel prepotente, primordiale e sacro bisogno che è per l’appunto *il bisogno di giustizia*” (Berliri 1945).

EDUARDO MARIA PICCIRILLI

CONDONO FISCALE - PROFILI STORICI DOTTRINARI GIURISPRUDENZIALI

contribuenti si "abituano" alla modalità finendo per non percepirla più come opportunità concessa dal legislatore. Si sostiene in dottrina che ben diverso sarebbe l'effetto se tali misure fossero introdotte in modo inaspettato e con un effetto istantaneo. In tal caso sarebbero intese come tappa di un processo di inasprimento del sistema repressivo con conseguenti effetti diversi.

Le fattispecie che ottengono un risultato in termini di maggiori imposte versate sono certamente i condoni investigativi ed i condoni di sanzioni.

I condoni investigativi generano un cospicuo aumento delle entrate tributarie. Tuttavia tale effetto è parte di un meccanismo impositivo che consente al contribuente di prevedere con sufficiente certezza l'introduzione di un condono fiscale e su questa base decidere il momento in cui assolvere i propri doveri tributari: immediatamente, in misura piena, ovvero attendendo il condono ed aderendovi pagando una modesta imposta. Il contribuente con alta propensione ad evadere ha la possibilità di scegliere se mantenersi in posizione illecita ed affrontare il rischio di un controllo oppure partecipare al condono sostenendo un onere fiscale comunque inferiore rispetto sia alla legislazione tributaria ordinariamente vigente sia, a maggior ragione, agli oneri fiscali aumentati dell'elemento sanzionatorio cui sarebbe soggetto in caso di controllo.

E' la *ratio* dei vari condoni ciò che consente veramente di distinguere tra fattispecie simili sul piano del funzionamento; ai condoni-emergenza intesi a racimolare gettito in occasione di spese eccezionali si contrappongono condoni "elimina-arretrato", preparatori di riforme strutturali del sistema. Questo profilo comparativo consente, ancor più palesemente di distinguere le forme di condono-rinuncia del diritto romano dalle forme di condono-premiale moderno. Le prime intese ad abbuonare il debito tributario dei *cives* senza un fine di natura latamente tributaria; le seconde intese ad offrire al contribuente un trattamento più favorevole in cambio di una collaborazione nella raccolta dei tributi.

Senza volere privilegiare l'una o l'altra fattispecie è semplicemente il caso di rilevarne la diversità, avendone individuato la giustificazione. E' ciò che abbiamo fatto nel corso dell'opera che si apre con un inquadramento dell'istituto da un punto di vista storico, per poi considerarlo da un punto di vista della legittimità costituzionale e comunitaria, senza trascurare l'orientamento dottrinario e giurisprudenziale. Il lavoro si chiude con la messa a confronto di due principali provvedimenti di condono: la legge

27 dicembre 2002, n. 289 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)" e l'ultimo provvedimento di condono approvato dal Parlamento e la legge 7 agosto 1982, n. 516 "conversione in legge del D. L. 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria".

Entrambi i provvedimenti si collocano in una tradizione oramai secolare del nostro paese. Si pensi che il primo di questi provvedimenti fu varato con il R. D. n. 367 dell'11 novembre 1900 (il così detto "condono di pene pecuniarie" i cui autori furono Giuseppe Saracco, capo del Governo e Bruno Chimirri, ministro delle Finanze) e da allora fino all'ultima legge di condono approvata nel 2002, il Fisco italiano, sia prima dell'approvazione della Carta Costituzionale, che dopo, ha graziato i contribuenti per ben cinquantotto volte, una frequenza media veramente altissima, pari ad un condono ogni ventuno mesi, facendo venir meno, quindi, la certezza del diritto e avallando chi fa dell'evasione fiscale la sua pietra miliare per sottrarsi al dovere costituzionale, creando così delle ingiustizie.

Uno stop, seppur parziale, alle ingiustizie che possano generare i condoni, è venuto dalla Corte di Giustizia che ha dichiarato illegittimo la sanatoria sull'IVA perchè contraria alla normativa UE. Ciò, quindi, deve indurre i governanti di turno a non considerare più l'"Istituto" come leva per arginare le difficoltà di cassa del bilancio dello Stato.

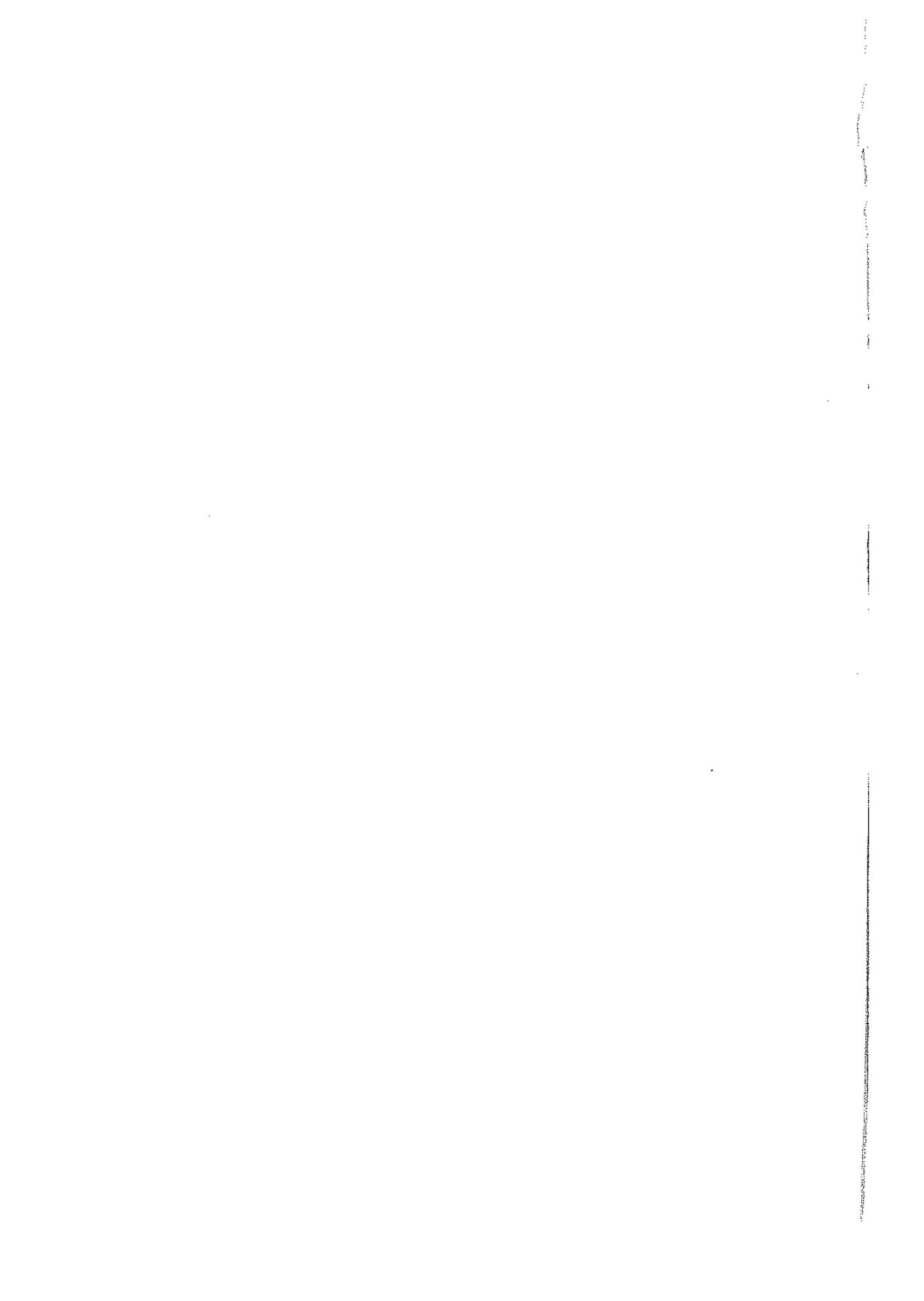
"Starà al senno dei politici, e al loro stesso interesse, non dimenticare, come talvolta hanno pur fatto economisti ed esperti, che l'uomo, sia pure quanto si voglia *homo economicus*, sente e soffre non solo la fame e il freddo, l'insicurezza e la malattia; ma anche ed in primissima linea l'ingiustizia; sicché sarebbe errore imperdonabile quello di credere che la "massima felicitazione" dei governati si raggiunga col renderne massimi "i piaceri" e minimi "i dolori", se fra i primi non si comprenda appunto anche il piacere della giustizia e fra i secondi il dolore lancinante della ingiustizia.

Se insomma si trascuri fra i bisogni dell'uomo quel prepotente, primordiale e sacro bisogno che è per l'appunto *il bisogno di giustizia*" (Berliri 1945).

EDUARDO MARIA PICCIRILLI

CAPITOLO I

INQUADRAMENO STORICO
RICOSTRUTTIVO DELL'ISTITUTO DEL
CONDONO FISCALE



1 INTRODUZIONE

La conoscenza degli eventi storici della finanza costituisce una preziosa fonte per la ricerca scientifica, dalla quale potrebbero trarre notevole giovamento numerosi problemi di teoria e pratica finanziaria. A sostegno di ciò valga la considerazione che all'assetto odierno del sistema impositivo¹ ed

¹ L'espressione sistema presenta un sottofondo comune alle varie accezioni, l'esistenza cioè di un complesso di elementi interdipendenti e connessi in modo da formare un insieme identificabile come unitario (P. Boria, *Sistema tributario*, in *Digesto comm.*, XIV, Torino, 1997, pag. 30). Quindi per sistema impositivo si identifica un complesso organico di norme legislative di carattere tributario e non tipizzate da limiti statutivi imposti da norme costituzionali, all'obbligazione tributaria, alla soggezione contributiva ed alla istituzione, attivazione ed esecuzione di entrate coattive qualificate tributi (A.D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 4). "La circostanza che l'imposta sia stata studiata, prima che come fenomeno giuridico, come fenomeno economico e che, anche come fenomeno giuridico, abbia per lungo tempo formato oggetto d'indagine prevalentemente da parte di economisti essendosi di recente i giuristi occupati di tale branca del diritto, ha fatto sì che l'attenzione degli studiosi si polarizzasse soprattutto sull'obbligazione tributaria, identificata, per di più, nell'obbligazione pecuniaria avente per oggetto il pagamento dell'imposta" (A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, vol. II Tomo I, pag. 3). "La norma tributaria è una norma giuridica la cui funzione primaria consiste nel tramutare in concreti obblighi giuridici il dovere politico sociale della contribuzione individuale pro-quota alla copertura della spesa pubblica, essenziale al proseguimento dei fini istituzionali dell'ente impositore: pertanto la norma tributaria è finalizzata al conseguimento da parte dell'Erario pubblico di prestazioni pecuniarie imposte ai privati che implicano un trasferimento di ricchezza che, per l'assenza di sinallagmatiche contro prestazioni, è per il privato sicuramente depauperativi" (G. Liccardo, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, Vol. I, Tomo I, pag. 13).
La nozione di sistema impositivo o tributario è espressamente formulata in alcune norme di rango costituzionale del nostro ordinamento. In particolare nell'art. 53, 2° comma cost. è stabilito che "il sistema tributario è informato a criteri di progressività". Nell'art. 117, 2° comma, lett. e) cost., è disposto che tra le materie di competenza esclusiva della potestà dello Stato rientra il sistema tributario dello Stato. Infine, nell'art. 117, 4° comma, è previsto che tra le materie di legislazione

al concetto stesso di tributo² come oggi lo intendiamo si è giunti attraverso un lento cammino, le cui tappe rappresentano momenti fondamentali per l'evoluzione dell'ordinamento statale nel suo complesso. In quasi tutte le legislazioni vigenti, esistono degli istituti finanziari che prendono spunto da istituti analoghi introdotti nell'antichità, trasformati ed adeguati ai mutamenti delle condizioni socio-economiche avvenuti nel corso dei secoli, lasciando immutata l'originaria struttura economico-giuridica (un esempio è la *Centesima rerum venalium* che era un'imposta che gravava sui consumi data dall'un per cento sul valore dei prodotti venduti al mercato, simile quindi alla nostra IVA).

Volendo comparare il sistema tributario di oggi con quello dell'antica Roma, si rileva che entrambi si basavano sulla imposizione diretta e indiretta della capacità contributiva, ovvero imposte che colpiscono una manifestazione immediata di capacità contributiva, quindi il reddito o il patrimonio dei soggetti, e imposte che colpiscono una manifestazione mediata della capacità contributiva, quindi lo scambio di ricchezza o il consumo.

I Romani, infatti, conoscevano due grandi categorie di imposte:

concorrente tra Stato e Regioni rientra "il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". In conclusione, appare significativo che perfino negli studi remoti (De Viti - De Marco, *Principi di economia finanziaria*, 1953 e L. V. Berliri, *La giusta imposta*, collana della Ricostruzione dell'annuario di diritto comparato e di studi legislativi, Roma, 1945, rist. Milano, 1975, pag. 38 e 50) ed in quelli recenti di diritto tributario l'analisi del sistema sia compiuta proprio in una prospettiva dinamica, evidenziando cioè le relazioni che intercorrono tra i vari livelli dell'ordinamento giuridico a seconda dell'epoca storica di riferimento (G. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1987, pag. 13; G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989, pag. 15, il quale afferma che il sistema ha una struttura tipicamente verticale, nel quale le varie norme di dispongono secondo un ordine gerarchico di priorità, con al vertice una norma fondamentale; secondo M. Ingrosso, *Diritto sistema e giustizia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1990, I, pag. 182, e L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993 pag. 8, esiste una relazione tra principi generali e sotto-principi individuali nelle valutazioni espresse dal legislatore.

2 "Nell'era moderna il tributo come istituto giuridico trova, nella successione storica, diverse giustificazioni a seconda che le politiche economiche degli Stati improntate all'uno o all'altro dei due tradizionali e più importanti filoni dell'ideologia liberale: quello, liberista classico, più incline a privilegiare i diritti proprietari a fronte dell'interesse pubblico al proficuo e a svalutare l'intervento statale, regolatore e di mediazione; quello, all'opposto, egualitario e welfaristico, repulsivo del modello dello stato minimo e rivalutativi delle regole fiscali distributive (e redistributive) rispetto ai diritti proprietari medesimi". F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, pag. 19

il *Tributum*³ e il *Vectigal*⁴. La prima colpiva i cittadini sulla base del *patrimonium* che risultava dal *census*⁵ (il *census* era un indicatore composto da reddito agrario, da fabbricato, ed alcuni elementi accessori, quali pertinenze dell'immobile, schiavi, animali, attrezzi da lavoro, etc.), mentre la seconda raggruppava tutte le rimanenti entrate dello Stato, comprese quelle demaniali. Il *tributum* fu introdotto dal re Servio Tullio che nel suo quadro rivoluzionario di gestione dello Stato servì per finanziare un esercito che era stato voluto socialmente esteso a tutte le classi sociali. Servio Tullio istituì il tributo per censo e quindi introdusse il criterio della proporzionalità dell'imposta dovuta sulla base della ricchezza posseduta, dando avvio ad una vera e propria rivoluzione in ambito socio-economico⁶. Servio Tullio, ordinando il censo, compì cosa utilissima per il futuro sviluppo dell'ordinamento tributario, in base ad esso, si poterono distribuire in tempo di guerra o di pace, i carichi ed i benefici dei cittadini, e non testa per testa, come si faceva prima, ma regolando i carichi, secondo la possibilità pecuniaria di ciascuno. In un primo periodo i soggetti obbligati al *tributum* erano le colonie romane, le *civitates sine suffragio* e i *municipia*. Gli abitanti della città di Roma, i Latini che possedevano immobili in Roma e gli alleati che fornivano contributi volontari non erano soggetti al *tributum*. La distinzione di natura territoriale, dove i *cives* erano privilegiati rispetto agli abitanti

3 Per fronteggiare le maggiori esigenze i romani ricorrevano alla contribuzione straordinaria. Tale imposizione fu denominata *Tributum* ed era una imposta sulla proprietà. Per la sua applicazione sarebbe servito a perfezionare il censimento fatto operare da Servio Tullio. Il *tributum* conservò la sua caratteristica di imposta straordinaria, durante tutto il periodo della repubblica e, come tale fu applicata solo in tempo di guerra od in caso di bisogni straordinari (F. Di Renzo, *La finanza antica*, Giuffrè, Milano, 1955, pag. 126 e ss).

4 Il *portorium* o più comunemente *vectigal*, dal verbo *vehere*, significava quel tributo che si riscuoteva per l'importazione e per l'esportazione delle merci. La voce *vectigal* in seguito divenne generica, e finì con l'indicare qualsiasi entrata che perveniva all'erario (Plinio, H, N. XXXI, 89).

5 Il Re Servio Tullio istituì il censo in base al catasto e contemporaneamente istituì le centurie ed introdusse la ripartizione del tributo, in ragione della ricchezza posseduta da ciascun contribuente. Nacque così il tributo vero e proprio: «il tributo ex census», che aveva i caratteri di un tributo diretto, reale e proporzionale alla ricchezza posseduta (F. Di Renzo, *Il sistema tributario romano*, Napoli, 1950, pag. 53).

6 «A risolvere le ingiustizie, Dionigi D'Alicarnasso, fa dire a Servio Tullio (IV, 19) in una concione al popolo: «E affinché in futuro più lievemente sopportabile il peso per l'erario delle imposte, dalle quali siete gravati e per cui i poveri sono costretti a fare debiti, voglio che siano censiti i beni e che ciascuno paghi in relazione al proprio censo» (F. Di Renzo, *op. cit.*, pag. 41).

delle province conquistate, assume una valenza particolare nello sviluppo dell'ordinamento amministrativo romano. Infatti, nel periodo della repubblica le province erano divise in *stipendiariae* e *tributariae*, comprendendo nella prima categoria quelle assoggettate allo *stipendium*, vale a dire un'imposta costante per ogni anno e, nella seconda categoria quelle che pagavano la decima, ovvero un'imposta pari al dieci per cento del valore dei prodotti del suolo. Quando poi fu abolita la riscossione della decima, la contribuzione fondiaria fu detta indifferentemente tributo o stipendio e venne a cadere, di conseguenza, la distinzione delle terre in stipendiarie e tributarie. Da quel momento ogni forma di contributo in denaro, nonché l'imposta pagata in natura dai proprietari delle miniere, venne ricompresa nella categoria del *tributum*; viceversa si disse "annona" la contribuzione effettuata in natura dagli altri proprietari. Il tributo e l'annona venivano compresi anche nella generica espressione di *indictio*⁷. Nel 184 a.C. Catone il Censore decuplicò la stima degli oggetti di lusso e degli schiavi aventi un valore superiore a diecimila assi, fissando tuttavia il *tributum* al tre per mille, mentre i patrimoni inferiori ai quindicimila assi furono esentati dal pagamento: coloro che si trovavano al di sotto di tale soglia si definivano *capite censi*, cioè censiti solo per la persona, mentre coloro che avevano patrimoni superiori erano considerati *locupletes*. Il *tributum* anche se non fu abolito, di fatto non fu più richiesto a seguito della vittoria sulla Macedonia che fece affluire presso le casse dello Stato una mole di ricchezza grazie alla conquista di alcune province orientali⁸. Successivamente, nell'epoca imperiale, il *tributum* si ritenne abolito in attuazioni di cambiamenti, in quanto questa contribuzione non risultò più attestato nel periodo imperiale. La trasformazione del regime repubblicano in regime imperiale determinò anche una generale evoluzione di tutte le strutture burocratiche, ed in modo particolare del sistema tributario. La ristrutturazione del comparto delle entrate era resa necessaria dalla forte espansione della spesa pubblica, che fu posta in risalto fin dal principato di Augusto, al quale si attribuisce la paternità di importanti innovazioni nel campo tributario. La politica innovatrice promossa da Augusto, infatti, introdusse alcuni tributi: la *capitatio terrae*, la *capitatio humana*

⁷ Per una maggiore disamina, v. F. Di Renzo, *op. cit.*, pag. 179 e ss.

⁸ Rilevante fu l'entità dei proventi che, sotto forma di tributi, affluivano all'erario dalle province, specialmente dopo le conquiste di Cartagine, della Macedonia, di Corinto, di Siracusa, di Taranto (F. Di Renzo, *op. cit.* pag. 151)

o *plebis* e la *collatio lustralis*⁹ La prima era un'imposta fondiaria che aveva come base il catasto e colpiva i terreni indipendentemente dal fatto che il proprietario fosse o meno cittadino romano. L'imperatore Augusto fece una opera colossale (ci impiegò circa trent'anni): la compilazione materiale del catasto e la redazione dei relativi regolamenti censuari. Per far sì che tutti i cittadini fossero a conoscenza dell'estensione e delle risorse dell'impero, Augusto fece dipingere sotto il portico di Ottavia, una mappa dei territori conquistati. Ogni governatore aveva a disposizione la descrizione della regione da lui amministrata al fine di applicare in modo facile e rapido i tributi che via via venivano introdotti. Nello stesso periodo Augusto fece compilare per tutto l'impero il registro delle persone (oggi anagrafe) con l'indicazione dei beni mobili e immobili, del bestiame, degli schiavi e dei coloni da ciascuno posseduti. Sulla base delle indicazioni fornite dal catasto fu pertanto possibile stabilire l'intera proprietà fondiaria dell'impero. Il catasto, quindi, serviva a determinare la base imponibile della *capitatio terrena*. Soggetto obbligato al pagamento del tributo era colui il quale avesse il semplice possesso del terreno. Anche la *capitatio humana* gravava sui proprietari terrieri solo che non era calcolato sul reddito teorico prodotto dal possesso del terreno, ma in base alla quantità dei servi rustici e dei coloni da essi impiegati: questi uomini, per le istituzioni dell'epoca, erano considerati cose immobili per destinazione. Un altro tributo che ebbe poco successo fu la *collatio lustralis* che colpiva i profitti dei mestieri e del commercio. L'importo era dato dalla cinquantesima parte dei guadagni realizzati nel quinquennio dal contribuente ed era dovuta da commercianti, artigiani, facchini e lavoratori in genere, insomma da tutti coloro i quali esercitassero un mestiere o una professione nell'ambito del commercio. In questo pregevole sistema si inserisce anche l'istituto del condono tributario come atto di rinuncia alla pretesa tributaria al fine di creare una diminuzione di entrata pubblica.

⁹ Augusto, nel prendere le redini del governo, trovò le finanze in disastrose condizioni. Le prime due sue leggi più importanti, la *giulia* e la *papia poppea*, che miravano direttamente a combattere il celibato ed a promuovere i matrimoni per aumentare la popolazione, servirono, sia pure indirettamente, a sollevare lo stato delle finanze (Tacito, *Annali*, III, 25). "Nella revisione degli istituti e delle leggi cui pose mano Augusto per la riorganizzazione della vita pubblica, le finanze subirono anch'esse profonde innovazioni ed il sistema tributario in particolare fu oggetto di una vasta riforma e di un enorme sviluppo" (F. Di Renzo, *op. cit.*, pag. 170 e ss.).

2 RAPPORTO GIURIDICO D'IMPOSTA: OBBLIGAZIONE E CONDONO

Il rapporto giuridico d'imposta, secondo Giannini ha un contenuto complesso, in quanto da esso derivano da un lato poteri, diritti anche obblighi dell'autorità finanziaria, a cui corrispondono obblighi positivi o negativi, o anche diritti, delle persone soggette alla sua potestà, dall'altro, più specificamente, il diritto dell'ente pubblico di esigere ed il correlativo obbligo del contribuente di pagare la somma equivalente all'aumentare dell'imposta nei singoli casi dovuta¹⁰. In altre parole, secondo la moderna dottrina tributaria con tale espressione si indica quel rapporto giuridico che intercorre, non esclusivamente tra ente impositore (soggetto attivo) e contribuente (soggetto passivo) nel qual caso avremmo un'obbligazione tributaria¹¹, bensì tra più soggetti, qualora il sistema tributario contempra delle ulteriori figure accanto al contribuente, quali possono essere: l'esattore (che si pone tra soggetto attivo e passivo), il garante e il sostituto d'imposta¹².

¹⁰ A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1937, pag. 26. P. Cerami, *Aspetti e problemi di diritto finanziario romano*, Giappichelli, Torino, 1997, pag. 5 e ss.

¹¹ La dottrina si è occupata di questo istituto in modo molto approfondito partendo dalla "distinzione delle imposte in due categorie: l'una costituita dai tributi con accertamento e l'altra dai tributi senza accertamento (Capaccioli, *L'accertamento tributario*, in *Rass. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1996, I, pag. 4 ss.). La prima categoria si caratterizza per ciò che l'adempimento della prestazione obbligatoria, a seguito del verificarsi in concreto dell'astratta fattispecie prevista dalla norma positiva, si riconnette alla necessaria esplicazione di una fase, per l'appunto definita di accertamento, nella quale confluiscono atti posti in essere vuoi dal contribuente, vuoi dall'amministrazione finanziaria. Nella seconda categoria, invece, la fase suddetta non sussiste, giacché il concretarsi della fattispecie imponibile determina esclusivamente la necessità di eseguire la prestazione impositiva da parte del soggetto passivo, salvo il successivo controllo del suo esatto adempimento ad opera dei competenti uffici finanziari, in vista del recupero del maggior importo eventualmente dovuto e dell'irrogazione delle sanzioni contemplate dalla legge che si siano rese conseguentemente applicabili" (P. Russo, *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, Vol. II, pag. 3). E' pacifico che la fattispecie imponibile comporta la nascita di una obbligazione, di regola pecuniaria, che trova la sua fonte diretta ed esclusiva nella legge.

¹² Dubbi e incertezza riguardano la riducibilità ad una sola figura giuridica sia dell'obbligo di adempiere la prestazione tributaria, sia dei doveri formali che l'assecdano (N. D'Amati, *Il diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, Vol. I Tomo I, pag. 60). Il rapporto giuridico d'imposta dalla sua origine alla sua attuazione: A. D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956, pag. 4; E. Vaponi, *Elementi di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1940, pag. 5; L. Rastello, *Diritto tributario-principi generali*, Cedam, Padova, 1980, pag. 52.

In casi del genere il contribuente, che è titolare della situazione-indice rilevatrice della capacità contributiva, conserva la sua posizione di soggetto passivo del rapporto; ma obbligato al pagamento dell'imposta potrà essere un terzo, legato da particolari rapporti al soggetto passivo, sul quale ricade l'onere dell'imposta¹³.

Questa nozione presenta un'utilità storico-ricostruttiva che riguarda innanzitutto il profilo dell'obbligazione¹⁴, in quanto ci consente di fare chiarezza su annose e non sopite discussioni in ordine al regime dell'imposizione nel sistema tributario romano; ma attiene anche al profilo del condono, dal momento che obbligazione e condono¹⁵ nel sistema tributario romano integrano due distinti ma connessi momenti del rapporto giuridico d'imposta: costituzione (obbligazione) ed estinzione (condono).

Nell'ambito del diritto, il condono è un provvedimento emanato dal legislatore tramite il quale i cittadini che vi aderiscono possono ottenere l'annullamento, totale o parziale, di una pena o di una sanzione. Con il termine condono fiscale o tributario, nella letteratura economica viene indicato un insieme di provvedimenti che consente all'amministrazione finanziaria un recupero di gettito e/o un recupero di efficacia del sistema di accertamento e contenzioso e ai contribuenti un risparmio di sanzioni

¹³ "In casi del genere e, in particolare, in presenza del sostituto, il soggetto passivo del rapporto giuridico d'imposta rimane pur sempre il contribuente, e cioè il titolare della situazione indice rilevatrice di capacità contributiva; ma obbligato al pagamento dell'imposta può essere, talora, un terzo, legato da particolari rapporti con il soggetto passivo sul quale ricade effettivamente l'onere dell'imposta, in forza dell'azione di rivalsa attribuita al terzo-obbligato" (P. Cerami, *Aspetti e problemi di diritto finanziario romano*, Giappichelli, Torino, 1997, p. 8). "...L'obbligazione tributaria a favore e carico dello Stato non è un'obbligazione allo stato di quiescenza, ma una obbligazione che ha il suo regolare svolgimento del tutto analogo a quello delle obbligazioni tributarie a carico di privati e sulla base della quale sorgono rapporti a favore di terzi si che non può parlarsi di un'obbligazione nella o solo figurativa" (Berliri A., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, Vol. II, tomo I, par. 86).

¹⁴ "La circostanza che l'imposta sia stata studiata, prima che come fenomeno giuridico, come fenomeno economico e che, anche come fenomeno giuridico, abbia per lungo tempo formato oggetto d'indagine da parte di economisti essendosi di recente i giuristi occupati di tale branca del diritto (Pomini, *La causa impositionis nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Giuffrè, 1951) ha fatto sì che l'attenzione degli studiosi si polarizzasse soprattutto sull'obbligazione tributaria, identificata, per di più, nell'obbligazione pecuniaria avente per oggetto il pagamento dell'imposta" (Berliri, *op. cit.*, pag. 4 e ss.).

¹⁵ Fiorenti G. - Marchese C., *Il fisco indulgente*, Giappichelli, 1997, pag. 1 e ss.. Con il termine "condono fiscale" il legislatore italiano indica un insieme di disposizioni per agevolare le definizioni di situazioni e pendenze tributarie o sanatorie.

e/o di imposta.

Nell'esperienza tributaria romana, il rapporto obbligatorio d'imposta si estingue o con l'adempimento dell'obbligazione tributaria oppure con una rinuncia dell'ente impositore (popolo romano o *princeps*) alla pretesa d'imposta.

Il condono nel sistema finanziario romano altro non è che una rinuncia (discrezionale prima e normativamente vincolata poi) alla pretesa tributaria e quindi si traduce in una volontaria diminuzione dell'entrata pubblica giustificata da ragioni umanitarie, politico-sociali, tecnico-contabili¹⁶.

Questa sua funzione di rinuncia all'adempimento dell'obbligazione tributaria si manifesta anche nel linguaggio utilizzato in particolare in età postclassica per indicare il condono fiscale. Infatti, l'idea del condono tributario è normalmente significata con la forma verbale *tributa remittere* e con la corrispondente forma nominale *remissio tributorum*¹⁷, locuzione che inequivocabilmente indica la tipica concezione romana del condono-rinuncia.

Vedremo poi come a questa espressione nel corso dell'età imperiale si sostituiranno delle diverse locuzioni semiologicamente equivalenti quali *indulgere tributa* o *concedere reliqua*¹⁸ che denotano però la diversa funzione o il differente scopo al quale l'istituto era preordinato¹⁹.

3 LE ORIGINI DEL CONDONO FISCALE

Come abbiamo avuto modo di rilevare nelle pagine precedenti, nel sistema finanziario romano vigente in età repubblicana l'imposta costituiva una fonte di entrata sussidiaria, ciò nonostante il *tributum ex censu*, tenuto conto del suo regime e del suo fondamento, può essere ragionevolmente

16 P. Cerami, *op. cit.*, p. 13.

17 Tac. Ann. 2,47,2: *quantum aerario aut fisco pendebant, in quinquennium remisit* (Tiberius)

18 C. Th. 11,28 rubrica: *De indulgentiis debitorum*

19 "Non a caso, il titolo del *Codex Theodosianus*, relativo alla materia del condono tributario, reca la significativa rubrica "*De indulgentiis debitorum*" (C. Th. 11,28), nel cui contesto l'ablativo "*de indulgentiis*" denota tecnicamente le modalità della remissione fiscale ed il genitivo "debitorum" contrassegna unitariamente ed altrettanto tecnicamente i vari "*debitores fisci*", che, in base alla terminologia legislativa del basso impero, comprendono *exatores, susceptores e collatores*" (P. Cerami, *op. cit.*, pag. 14).

considerato come “l’archetipo romano del rapporto giuridico d’imposta”²⁰.

A questa conclusione conducono i seguenti elementi del *tributum*: anzitutto lo stesso termine *tributum* implica l’idea della destinazione della ricchezza proveniente dal patrimonio privato al soddisfacimento di un interesse pubblico; la distinzione delle due fasi dell’imponibilità (data dalla redazione delle *tabulae censoriae* sulla base delle *professiones*) e dell’imposizione (che si concreta con il provvedimento emanato dal magistrato *cum imperio* su autorizzazione del Senato, la c.d. *indictio tributi*); la commisurazione dell’onere economico gravante sui titolari di *census* alla rispettiva capacità contributiva; e infine, l’inserimento nel rapporto giuridico d’imposta dei *tribuni aerari* (*cives* di solida posizione economica) che assumevano la veste di “anticipatori d’imposta”.

Questo ruolo di precedente del *tributum ex censu* si estende e finisce per influenzare anche la funzione e il modello di condono in età repubblicana.

L’unica possibile forma di condono delle imposte è la cosiddetta “*remissio tributi*”, ovvero una rinuncia al tributo, una diminuzione discrezionale dell’entrata, dovuta a scelte politiche più che finanziarie²¹.

Le prime figure di condono non erano disciplinate da leggi, per cui l’individuazione dei beneficiari era assolutamente discrezionale. Il primo esempio di *remissio tributi* (o, con termine più moderno, di “condon-rinuncia”) risale al 187 a.C., quando il Senato deliberò che la parte non ancora versata dello *stipendium*, venisse saldata (*solveretur*) attingendo dal cospicuo bottino che Manlio Vulso aveva portato dall’Asia Minore a seguito del suo trionfo²².

Và precisato che nel testo l’idea della remissione è significata con il termine *solvere* mentre noi sappiamo che di regola veniva utilizzato il verbo *remittere*, cosa che ha fatto sorgere dei dubbi circa l’effettiva natura di *remissio tributi* di tale episodio.

L’impiego del termine *solvere* è giustificato dalla circostanza che la remissione venne realizzata computando il mancato introito delle quote non riscosse con parte della *pecunia in triumpho traslata*²³.

20 P. Cerami, *op. cit.*, p. 18.

21 Lamanna Di Salvo, *Storia ed evoluzione del concetto di “condono fiscale*, in *Diritto&Diritti*, maggio 2004.

22 Liv. 39,7,5: “quod solutum antea non esset stipendium, conlatum a populo in publicum, solveretur ex ea pecunia quae in triumpho traslata esset”

23 Cerami P., *op. cit.*, p. 19.

Nel corso degli ultimi due secoli della libera *res publica*, si affermano e si sviluppano gli ordinamenti provinciali all'insegna del più ampio pluralismo che si manifesta anche in campo finanziario-tributario.

Astraendo dalle peculiarità dei singoli ordinamenti, è possibile rintracciare elementi comuni che nel loro insieme caratterizzano il modello provinciale, contraddistinto dall'imposta fondiaria.

Per quanto concerne il fondamento giuridico dell'imposta, la prevalente dottrina storico-giuridica, sulla base di talune enunciazioni contenute in fonti letterarie e giurisprudenziali, lo individua nello *ius belli*²⁴, che postula la configurazione dell'imposta fondiaria come *victoriae premium* o *paena belli*, altri nel *dominium populi romani vel Caesaris* in provinciali solo, che implica la configurazione di un rapporto patrimonialistico fra popolo romano e province²⁵.

Da ciò discende l'idea di una netta contrapposizione tra tributo cittadino e tributo provinciale, distinzione che non trova alcuna giustificazione dal punto di vista tecnico-giuridico.

È sufficiente, infatti, riflettere su alcuni aspetti del rapporto giuridico d'imposta, quali l'imponibilità e l'imposizione, per cogliere un rapporto di derivazione fra imposta provinciale e *tributum ex censu*; l'unica differenza sostanziale tra le due imposte è che "la contribuzione dei provinciali ha carattere regolare, laddove il tributo romano aveva carattere straordinario".

L'imposta fondiaria ha infatti base legale, è attraverso una *lex publica* (generalmente una *lex provinciae*) che vengono determinate le condizioni e i limiti d'imponibilità.

Il passaggio dall'imponibilità all'imposizione è dato dal provvedimento amministrativo (editto del governatore o dell'autorità locale) nel quale sono indicati l'ammontare, criteri di ripartizione e modalità di pagamento.

Discussioni sono sorte in ordine alla configurabilità delle "comunità" o dei singoli possessori come "soggetti passivi" dell'imposta fondiaria delle province.

La prevalente dottrina individuava, nell'età repubblicana, i soggetti passivi nelle comunità ma questa teoria poggiava su un equivoco di fondo: l'identificazione del soggetto passivo con l'obbligato, cosa che non

24 Per il richiamo al *ius belli* e la qualificazione del tributo come *paena belli* o *victoria praemium*: Caes., B.G. 1,36,1; Cic., In Verr. II, 3,6,12; Liv. 21,1,5. V. inoltre, per il rapporto *stipendium-bellum*, Cic., *Pro Balb.* 18,41. (Cerami, op. cit., nota 31 di pag. 21)

25 L'idea del *dominium* è in Gaio *Iust.* 2,7.

sempre accade.

Soggetti passivi, in realtà, sarebbero “solo e soltanto i possessori dei singoli *praedia*, tanto in rapporto all’ordinamento locale, quanto in rapporto all’ordinamento romano”²⁶ mentre diretti obbligati al pagamento dell’imposta sono nel primo caso gli stessi possessori, nel secondo caso, diretti e principali obbligati sono, invece, le comunità.

Il rilievo che comunità e possessori assumono, pur nella diversità dei rispettivi ruoli, nell’ambito del rapporto tributario sotteso all’imposta fondiaria, trova riscontro e conferma nella prassi amministrativo-finanziaria del condono-rinuncia.

Le fonti dell’età repubblicana dimostrano che potevano essere destinatari di provvedimenti di remissione tributaria tanto le comunità, quanto i singoli *collatores*²⁷; provvedimenti che risultavano motivati ora da ragioni di ordine umanitario, ora da ragioni di calcolo politico, ora da esigenze di semplificazione contabile²⁸.

4 LA REMISSIO TRIBUTORUM COME ATTO DI CLEMENZA

Le fonti²⁹ documentano che durante l’impero romano i vari cesari hanno emanato una serie di remissio tributi, il primo dei quali è da attribuire all’imperatore Adriano del 118 d.c.

Il novello Cesare, per entrare nelle grazie del popolo (da quelli che

26 Weber M., Storia agraria romana, trad., it., 1967, pag. 36; Cerami P., op. cit., p. 28.

27 Remissioni a favore di comunità: Cic. *Ad fam.* 15,4,2 (51 a.C.: Cilicia); Tac. *Ann.* 2,47,3 (17 d.C.). Remissioni a favore dei singoli collatores: Tac., *Ann.* 2,47,2-3 (17 d.C.).

28 Esigenze di ordine umanitario (terremoti): Tac., *Ann.* 2,47,2-3; motivi di carattere politico; Cic., *Ad fam.* 15,4,2; ragioni di semplificazione contabile: Dio. Cass. 69,8,1.

29 Procopio negli *Anekdotai* (23, 1 - 4) testimonia l’esistenza di una lunga tradizione di provvedimenti di *remissio tributi* emanati da imperatori romani, allo scopo di sollevare i loro sudditi da gravami oppressivi. La tradizione esisteva realmente e c’è in proposito l’attestazione di altre fonti, storiche e legislative. V.si S. Puliaiti, *Ricerche sulle novelle di Giustiniano II, la legislazione imperiale da Giustiniano I a Giustino II*, Giuffrè, Milano, 1984, pag. 65. Si afferma che così com’è, strutturata in un contesto polemico, l’affermazione di Procopio è semplicistica e riduttiva perché livella indifferenziatamente posizioni tra loro molto distanti. Il condono fiscale, apparentemente semplice come atto legislativo, comportava invece problemi di varia natura piuttosto complessi e perciò l’atteggiamento dei vari imperatori durante il Basso Impero fu abbastanza diversificato in ragione delle finalità scoperte o coperte da perseguire, degli indirizzi politici programmati, della situazione economica e sociale in cui erano chiamati ad operare (per una più ampia disamina Puliaiti, *op. cit.* cap. I)

vivevano a Roma fino ai residenti dei piccoli villaggi nelle province più lontane), varò quello che oggi è considerato il più grande condono fiscale di tutti i tempi: con un solo ed impetuoso atto³⁰ di generosità contabile, Adriano cancellò tutti i debiti erariali dei contribuenti romani degli ultimi sedici anni, pari a circa 900 milioni di sesterzi, che rappresentava quasi le entrate fiscali che complessivamente l'Impero Romano raccoglieva annualmente.

Fu, almeno nella storia del vecchio continente, il condono fiscale con il più alto costo per le casse dell'erario³¹.

Quel condono è ricordato come la più alta manifestazione di clemenza tributaria, tanto per estensione (nessuno ne fu escluso), quanto per l'ammontare del beneficio finanziario per i cittadini.

Da questo episodio è agevole comprendere quale fosse la principale funzione alla quale il condono, che conserva i caratteri della rinuncia alla pretesa tributaria, assolveva nel corso dell'età imperiale.

Esso ha funzione politico-sociale: serve cioè all'Imperatore a ingraziarsi i propri sudditi e ad attirarne le simpatie nei propri confronti, è un atto di *clementia imperialis*³². Dopo Adriano bisognerà attendere molti secoli, prima che venga concesso un nuovo condono a carattere generale e cioè per tutte le tasse e a beneficio della totalità dei contribuenti.

Le fonti che ci sono pervenute, in particolare, riguardo a *principes* quali Costantino e Costanzo II, attestano esclusivamente remissioni parziali o particolari; nel 311 Costantino accordò agli Edui (*civitas Aeduorum*) la remissione dei debiti fiscali dell'ultimo quinquennio a causa delle difficoltà finanziarie in cui venne a trovarsi questa comunità per la scarsa redditività dell'agricoltura dovuta in parte al degrado idrologico, in parte alle sfavorevoli condizioni idro-geologiche³³.

Ma, sebbene le fonti legislative tacciono in proposito, a quanto è dato dedurre da qualche provvedimento di Giuliano l'Apostata e dalla Storia

30 Naturalmente fu una notte di follia e di incontenibile gioia per i cittadini dell'Impero, mentre per l'Erario fu una sorta di caporetto finanziaria che rischiò di segnare per anni l'equilibrio già precario tra entrate e uscite all'interno del bilancio pubblico.

31 S. Latini, *Adriano, il monarca filosofo che amava i condoni*, in *Il Fisco Oggi* del 3 marzo 2005.

32 M. Tocci, *L'istituto del condono nell'esperienza giuridica italiana contemporanea e in quella romana antica*, in *Diritto&Diritti*, luglio 2003.

33 *Panegyrici Latini*, 5 (=8), 6-7 e 13, ed. a cura di R. A. B. Mynors, Oxonii, 1964.

Ammiano Marcellino, remissioni di questo genere ci dovettero essere³⁴.

Ammiano riporta, infatti, all'interno della sua opera fenomeni di remissione fiscale connessi all'istituto del condono.

L'espediente al quale si ricorreva era quello del rinvio delle *caestationes fiscales* fino a quando non interveniva qualche decreto di condono; strategia utilizzata specialmente dai ceti plutocratici, che manovravano le leve del potere decisionale con la loro ricchezza.

È per questo motivo che Ammiano definisce il condono *indulgentiae butariae rei*, denunciando l'elusione da parte dei ricchi dei loro obblighi mediante il rinvio del soddisfacimento dei diritti dell'erario sino all'intervento della *laxitas*, mentre i poveri erano costretti al tempestivo pagamento delle tasse cosa che, creava, se non di diritto, almeno di fatto una disegualianza dei contribuenti di fronte alla legge.

È certo pertanto che dopo Costantino e prima di Giuliano condoni fiscali furono concessi anche con una certa frequenza e larghezza tanto da meritarsene la condanna da parte di Giuliano³⁵.

Ammiano Marcellino afferma poi che l'imperator tenne fede al principio di non concedere remissioni generali dei debiti fiscali privilegiandone l'orientamento con la consapevolezza che *indulgentiae* di questo tipo si risolvevano in un vantaggio per i ceti plutocratici, a danno dei poveri, instaurando così un regime di maggiore austerità in difesa dei deboli³⁶.

La condanna che Giuliano l'Apostata rivolge nei confronti del condono di carattere generale avrà efficacia deterrente per le successive generazioni di *imperatores*; sarà l'imperatore Graziano³⁷ ad avviare la prassi delle remissioni generali dei debiti che a partire da questo momento verranno concesse dai vari *principes* che seguiranno.

34 S. Puliatti, *Ricerche sulle novelle di Giustiniano II, la legislazione imperiale da Giustiniano I a Giustino II*, Giuffrè, Milano, 1984, pag. 63 ss.

35 S. Puliatti, *Ricerche sulle novelle di Giustiniano II*, cit., pag. 63 ss.

36 *Res Gestae*, 16, 5, 15, ed. a cura di W. Seyfart, Leipzig, 1978, I, 75. sull'orientamento di Giuliano, contrario a concedere condoni generali, Jones A. H. M., *The later roman empire*, 284-305, Oxford, 1964, I, 120; trad. it. *Il tardo impero romano*, 284-602 d. c., Milano 1973, I

37 Nella *Gratianum actio ad Gratianum imperatorem pro consulatu*, composta nel 379 in occasione della nomina di Graziano ad imperatore, Ausonio afferma a titolo di benemerita che Giuliano dispose il condono generale dei debiti fiscali sino al 376, ordinando di bruciare i titoli

Il condono generale dei debiti fiscali, programmato ma non tradotto in legge da Teodosio I, fu concesso il 25 giugno del 401 sotto il regno di Onorio, a ben 25 anni dall'ultimo (almeno per quanto si può giudicare dai testi pervenuti) emanato da Graziano. A differenza di questo, il provvedimento onoriano, che tradisce un'esperienza amministrativa e tributaria molto evoluta quale l'imperatore allora appena diciassettenne non poteva possedere, è, più che una semplice *indulgentia*, un vero e proprio riordinamento della materia giuridica dei *reliqua* in principi e in tecnica. Del resto la complessa situazione economica e finanziaria dell'impero imponeva il riesame al fine di evitare gli abusi e di mediare le esigenze dei *collatores* con le condizioni del fisco.

Dopo Onorio, il ricorso allo strumento legislativo del condono divenne più frequente, tanto che per oltre un cinquantennio dal 408 al 458, sia in occidente che in oriente, gli imperatori non fecero che emanare in continuazione numerosi atti di clemenza (assommanti a 21), generale o parziale, a brevissima distanza l'uno dall'altro o addirittura più di uno nello stesso anno.

La riduzione degli intervalli fra i vari condoni nasceva solo in parte da situazioni oggettive (stati di guerra, invasioni barbariche, crisi); per lo più, invece, dipendeva dalle pressioni ed influenze esercitate dalle classi detentrici del potere o economicamente forti.

Il fenomeno della ricerca di privilegi, mai efficacemente combattuto, anzi risorgente con sempre maggiore aggressività, per arrendevolezza del potere, aveva assunto col tempo dimensioni tali da sconvolgere il sistema contributivo.

Esso, infatti, aveva finito col creare disparità ed ingiustizie nel trattamento fiscale, facendo ricadere il peso dell'imposizione sulle classi più deboli e comunque riscuotendo le tasse in maniera inversamente proporzionale alla ricchezza posseduta³⁸.

I rimedi furono tardivi, ma non mancarono: Prisco nella *Historia Byzantina*, dà prova dell'orientamento della politica fiscale di Teodosio II (imperatore dell'impero romano d'oriente, dal 408 al 450) ad addossare alla classe senatoria il gravame dell'imposizione straordinaria.

In materia di condoni Teodosio II fu particolarmente indulgente tanto che il 25 novembre del 409, unitamente ad Onorio, fece rimessione

generale di tutti i debiti fiscali senza eccezioni di tempo, luogo e persone³⁹.

La disponibilità di Teodosio II alle *laxitas* dipendeva dallo stato dell'erario, sostanzialmente sano, dal normale corso delle entrate tributarie e, in misura rilevante, anche dall'efficienza dell'apparato burocratico preposto al ramo fiscale, il quale era reclutato con criteri di selezione basati su professionalità, esperienza e onestà dei funzionari.

Questo non esclude però che tra la burocrazia non serpeggiasse la corruzione anzi uno dei problemi più inquietanti in materia di condoni era quello della corretta applicazione delle norme⁴⁰.

Non era infrequente che gli agenti del fisco violassero le disposizioni di legge attraverso un ingegnoso espediente: interpretavano la legge in modo restrittivo, limitando il carattere di generalità delle *indulgentiae* e in sede di applicazione delle norme si consideravano come esclusi dal condono i tributi non espressamente menzionati, contando tra l'altro sui ritardi nella pubblicazione delle leggi e quindi nella disinformazione dei contribuenti.

I comportamenti illegali consistevano in:

- Riscossione di tributi o di parte di essi anche dopo l'entrata in vigore della legge di condono;

- Mancato conferimento all'erario (*illatio*) delle tasse rientranti nel condono ma riscosse dagli agenti del fisco prima della sua promulgazione e non versate (*peculato*).

- Per risolvere questo problema della corruzione dei funzionari vennero prospettate due diverse soluzioni:

- Esplicitazione, mediante opportune precisazioni, del carattere generale del condono.

- Ordine di distruzione, per lo più mediante fuoco, dei ruoli relativi alle tasse condonate.

- Onorio per evidenziare che si stava adoperando contro la corruzione dei funzionari, contestualmente alla concessione del condono fiscale, con legge del 25 giugno 401, ordinò anche di raccogliere tutti i ruoli e di bruciarli sulla pubblica piazza.

Ciononostante il fenomeno dell'illecito arricchimento dei funzionari

39 C. Th. 11. 28. 5: "reliquorum ex fiscalibus titulis cuncta debita nostrae mansuetudinis indulgentia susequatur".

40 S. Puliatti, *op. cit.*, p. 78.

non solo non ebbe nessun arresto, anzi esso aumentò nel tempo. Teodosio II concesse la *generalis indulgentia dei reliqua* con decreto del 9 aprile 414⁴¹. Nonostante le disposizioni, gli esattori continuavano a riscuotere tasse non dovute ed arretrati condonati. In un primo momento per dirimere questi fenomeni, provò a denunciare gli abusi con due leggi consecutive, l'una dell'11 luglio 415 e l'altra del 9 settembre 416, con le quali si vietava nuovamente le esazioni illegali⁴². Poiché queste leggi non sortirono nessun effetto, l'8 febbraio del 423 fu introdotta una nuova legge con la quale si sanzionava severamente chi continuava a riscuotere tasse non dovute⁴³.

Questa politica di remissione dei tributi a favore soprattutto delle classi più deboli, fu poi abbandonata dai successori di Teodosio II che adottarono una politica fiscale chiaramente favorevole ai ceti economicamente prevalenti, riaprendo così una nuova stagione di privilegia.

Il condono riassunse la sua originaria funzione di *indulgentiae tributariae rei*, favorendo le evasioni delle classi economicamente agiate, quale la classe senatoria, grazie soprattutto alla riduzione *medii temporis* e cioè la prossimità cronologica dei termini previsti dal condono alla data di promulgazione dei relativi decreti, facendo ricadere il peso delle tasse sui poveri⁴⁴.

5 LE POSIZIONI DI GIUSTINIANO E DI GIUSTINO II DI FRONTE AL PROBLEMA DELLE INDULGENTIAE

Giustiniano viene accusato da Procopio per aver interrotto la tradizione del condono fiscale, prima seguita dagli imperatori romani, arrecando un danno alle classi sociali economicamente più deboli⁴⁵.

41 C Th. 11. 28. 9

42 C Th. 11. 28. 10 e 11

43 C. Th. 11. 28. 14.

44 S. Puliatti, *op. cit.*, pag. 85

45 *Anekd.*, 23, 1-4. Giustiniano in materia di imposizione e di riscossione delle tasse, non è che assunse un atteggiamento di eccezionalità rispetto ai metodi del passato, né tanto meno è isolato nella legislazione romana. Il più vicino a Giustiniano in ordine cronologico, si conoscono le accuse dello storico Malco contro le confische spietate di Leone (Malcus, *Byzantina*, 2 a, 114). Anche Anastasio I, citato da Procopio come modello illuminato, applicò una severa prassi di riscossione (Johannes Antiochenus, *Historia universalis*, 215, in *Fragmenta Historicum Graecorum*).

Il racconto di Procopio, in un'opera peraltro inficiata di settarismo o quanto meno di spirito polemico, ha indubbiamente qualche aspetto di verità e presenta una certa rispondenza con la realtà storico-politica del tempo, descrivendo fenomeni, quali il degrado sociale, il parassitismo a sfondo di estorsione, il dissesto e la crisi della produttività delle terre, che non sono né occultati, né sottovalutati dallo stesso Giustiniano, il quale anzi li ammette esplicitamente in più di una sede legislativa.

Inoltre a conferma della tesi di Procopio nei testi della compilazione non vi è alcuna traccia di tutta la legislazione precedente in materia di condoni; questo evidentemente perché Giustiniano intendeva eliminare testimonianze del passato, sottraendo motivi di contestazione contro la sua politica fiscale, improntata al massimo rigore⁴⁶.

Contrariamente a quanto sostiene Procopio, l'imperatore bizantino non si distaccò dalla tradizione perché negli oltre trent'anni del suo regno emanò con certezza ben tre leggi di condono: la prima legge all'esordio della sua assunzione al trono nel 528⁴⁷, la seconda legge nel 544-545 (prefetto Pietro Barsime) e la terza legge nel 553 (prefetto Arcobindo). In particolare, la prima legge di condono ha ben rispecchiato qual era la tradizione di ogni novello imperatore: al momento di assumere il potere, erano soliti rimettere ai sudditi i residui dei loro debiti verso lo Stato; esso era, per così dire, una tangibile manifestazione di *captatio benevolentiae*, allo scopo di mostrare la clemenza del sovrano nei confronti dei sudditi⁴⁸.

La Novella 147 del 553, in particolare, si inserisce in un quadro storico abbastanza complesso: tra il 550 e il 554 la politica estera di Giustiniano era occupata in una serie di impegnativi confronti internazionali sul duplice fronte della stabilizzazione territoriale dell'Oriente e della riconquista dell'Italia nell'Occidente, cosa che richiese uno sforzo finanziario molto oneroso, mentre le risorse erano scarse.

La pressione fiscale finalizzata al finanziamento delle imprese belliche aveva finito per ridurre la popolazione in miseria ed è in questo contesto che Giustiniano decide di emanare un provvedimento di remissione

46 S. Puliatti, *op. cit.*, p. 95 e ss..

47 Nov. 147. I problemi di datazione suscitati da questa legge dipendono dalla tradizione manoscritta, e cioè dalle differenti lezioni reperibili nei testimoni, le quali hanno dato origine a restauri controversi. Mentre il codice marciano della "Collezione delle 168 Novelle" non porta indicazione di data (S. Puliatti, *op. cit.* pag. 99 nota 99)

48 D. Lamanna Di Salvo, *op. cit.* Puliatti S., *op. cit.*, pag. 99.

tributaria.

Da un punto di vista più strettamente ideologico le ragioni che spinsero l'Imperator a concedere il condono sono legate all'esigenza di generalizzazione e parificazione del trattamento fiscale nei confronti dei vari cittadini, con l'eliminazione dei privilegi e alla necessità di conciliazione tra esigenze dell'erario e condizione economica dei sudditi o meglio tra entrate e condono.

In definitiva la Novella 147 esprime un duplice orientamento della politica fiscale Giustiniana, mirante da un lato alla salvaguardia dell'erario e dall'altro alla tutela dei *collatores*; l'analisi della legge ne dà prova.

Il testo si apre con una prefazione nella quale Giustiniano espone le circostanze storiche, le ragioni di politica legislativa, i motivi genetici e le finalità del provvedimento.

Posto preliminarmente che la gestione dello stato e le campagne militari contro i barbari richiedono spese di grossa entità, il legislatore afferma, nonostante tutto, il proprio impegno di ricerca di soluzioni compatibili sia al reperimento di risorse finanziarie, sia all'esercizio della sua liberalità a favore dei sudditi.

È esplicito, dunque, il riferimento alla situazione politica cosa che pone in evidenza il supporto di "empirismo di questa legge, nel senso di un'adesione al concreto e non solo di distacco ideologico⁴⁹"; la base motivazionale del provvedimento è, infatti, l'emergenza economica, uno stato di impoverimento degli strati sociali tale da impedire l'assolvimento dei normali doveri tributari.

Nel contempo l'Imperator giustifica la pressione fiscale ricorrendo al principio dell'ineluttabilità delle tasse: lo sforzo bellico è determinato da ragioni di difesa dello Stato e dei suoi cittadini e le guerre esigono finanziamenti, procacciati attraverso l'imposizione fiscale.

Un'ulteriore considerazione, contenuta in questa prefazione, concerne il processo formativo della legge: a monte del condono il legislatore colloca la concessione di un rilevante numero di remissioni a favore di singoli postulanti, cosa che ha condizionato, l'estensione della remissione tributata alla totalità dei contribuenti, realizzando la trasformazione della "grazia" in *generalis indulgentia*.

Nel primo capitolo la normativa sancisce il condono generale di tutti i

49 S. Pufiatti, *op. cit.*, pagg. 105 e ss..

debiti fiscali del settennio compreso tra il 1° settembre 535 e il 31 agosto 544, precisando la natura delle tasse condonate (oro, argento, species).

Quindi, oltre a quello di globalità, stabilisce il carattere di generalità del condono allo scopo di sottrarre i contribuenti agli arbitri degli esattori.

Giustiniano si preoccupa inoltre di ostacolare al massimo le manovre evasorie dei ricchi e dei potentes, allungando il *medium tempus* nel quale cessa l'efficacia del condono (in precedenza era mediamente un quinquennio), previsto ora in nove anni.

Nel secondo capitolo indica le varie tasse che sono escluse dal condono: tasse dichiarate dagli uffici finanziari cui compete la collazione; imposte sui redditi dei militari e dei foederati, poiché a queste non sono interessati i sudditi civili; entrate cittadine e conti del dipartimento dei lavori pubblici.

Dall'esame delle varie eccezioni appare chiaro che l'interesse prevalente del legislatore è la lotta contro l'estorsione e il peculato ed è altrettanto chiaro che oggetto primario di considerazione sono, più che le condizioni economiche dei *collatores*, i comportamenti illegali della pubblica amministrazione a danno del fisco.

L'ultimo paragrafo della novella non è apprezzabile dal punto di vista legislativo, ma dà uno spaccato etico che riporta la motivazione del condono a genesi unilateralmente religiosa (il condono come contestuale elargizione ai sudditi e offerta a Dio, protettore dell'impero e ispiratore della legge).

In modo al quanto riduttivo, Giustino II nel 566, poco dopo la sua ascesa al trono, concesse un condono fiscale conferendo carattere di sacralità, rispecchiando, quindi, la stessa genesi religiosa di Giustiniano e senza deludere le aspettative della popolazione (era cioè una *captatio benevolentiae*).

Concretamente le motivazioni erano più complesse, perché mettevano radici nello stato delle finanze pubbliche, nelle condizioni sociali ed economiche ed in strette congiunturali delimitate da calamità naturali⁵⁰.

Pur avendo, il legislatore, conferito carattere di "sacralità" al provvedimento di condono, è evidente che era soprattutto misura imposta

50 S. Puliatti, *op. cit.* pag. 116. Nella valutazione di Giustino II non trovano spazio elementi del genere ma è indubbio che data la loro gravità ed estensione, questi fattori per così dire legislativamente sommersi (epidemie, rigori climatici, siccità e terremoti) hanno avuto notevole influenza sulla genesi della novella.

dalle reali condizioni di indigenza dei sudditi e conseguenza della crisi generale esistente alla morte di Giustiniano.

Di questo complesso di motivazioni la prefazione della legge non enuclea se non parzialmente agenti e reagenti, denunciando comunque la centralità dei problemi dello stato nel programma politico di Giustino II.

Quest'ultimo traccia in sintesi il quadro delle principali linee di politica legislativa, fissando la scala delle priorità: il primo posto è assegnato alle finanze e il secondo alla difesa per quel rapporto di interazione che nella ideologia del Basso Impero si è tradizionalmente stabilito tra i due settori (tasse e guerra o meglio necessità dell'imposizione come condizione dell'esistenza dello Stato).

La politica finanziaria e fiscale di Giustino II fu, concretamente orientata verso due obiettivi: il risanamento dell'erario con l'eliminazione dell'indebitamento pubblico e la ricostruzione della riserva del tesoro.

A differenza di Giustiniano, Giustino II, per conseguire questi obiettivi, fece ricorso, più che ad un innalzamento della pressione fiscale, a meccanismi di riequilibrio basati sul controllo della spesa pubblica.

Anzitutto il pareggio del bilancio e l'estinzione del deficit furono ottenuti con un operazione di redistribuzione delle entrate e in secondo luogo il riassetto fece leva su di una politica di risparmio e di riduzione della spesa corrente.

Entro questo quadro non è del tutto azzardato affermare che il condono concesso da Giustino II assuma il significato di una tregua fiscale conseguente alla svolta istaurata dal nuovo potere⁵¹.

La normativa ha struttura piuttosto semplice e si fonda su pochi dispositivi chiari.

Il primo capitolo sancisce la remissione generale e totale dei debiti fiscali sino al 31 agosto 560 e il divieto di esazione degli arretrati.

Se dall'esposizione del contenuto si passa all'esegesi del testo, si rileva subito l'utilizzazione da parte di Giustino II degli stessi dispositivi creati dai suoi predecessori; il condono infatti si estende indietro nel tempo, in modo da creare una continuità con le precedenti remissioni creando una ininterrotta "zona franca" che esclude però i tempi più recenti e cioè il periodo comprendente gli anni correnti tra il *terminus ad quem* di efficacia della *laxatio* e la promulgazione della legge.

51 S. Puliatti, *op. cit.*, pagg. 123 e ss..

L'estensione cronologica è di 14 anni: dal 1° settembre 544 (che è il *terminus* cui giungeva la remissione concessa da Giustiniano nel 533) al 31 gennaio 560; il *medius tempus* escluso è di sei anni: dal 1° settembre 560 al 566.

Quanto ai beneficiari la remissione mira ad un trattamento equo e paritario (totalità dei contribuenti); non ha perciò orientamenti classisti, come era accaduto in taluni casi sotto i precedenti legislatori, propensi ora ai patrizi ora ai popolari.

Gli effetti per così dire "sommersi" toccano innanzitutto l'attività interna del fisco, cancellando i crediti d'imposta oramai inesigibili, determinando così la cancellazione del contenzioso che, lungi dal recare vantaggi, procura danni finanziari all'erario sollevando la contabilità di stato da operazioni infruttuose; in secondo luogo riguardano i rapporti con i contribuenti, ostacolando le manovre evasive che mirano ad eludere il pagamento delle imposte⁵².

Sotto quest'ultimo aspetto, la legge affida ad alcune clausole la prevenzione dei reati e degli abusi commessi dalla burocrazia: in riferimento alla totalità dei beneficiari, alla globalità degli arretrati d'imposta nonché l'estensione circa la natura del debito.

Il secondo capitolo fissa le eccezioni e le esclusioni dal condono tutte ispirate al comune intento di lotta sia contro il peculato sia contro gli espedienti escogitati per dare apparenza di legalità ad atti nella sostanza illegali.

Da ultimo la norma, richiamato il consueto motivo religioso del rendimento di grazie al divino, enumera gli effetti collaterali del condono: la liberazione dei contribuenti dall'obbligo di conservare le quietanze di versamento e l'eliminazione del pericolo di indebita ripetizione della tassa.

In conclusione è possibile affermare che la Novella 1 consta di un complesso normativo che non rappresenta certamente fatto nuovo in campo storico-legislativo ma che tuttavia ha il merito di aver affinato gli strumenti di prevenzione degli illeciti tributari.

52 S. Puliatti, *op. cit.*, p. 128.

6 LA REMISSIO TRIBUTORUM E SUOI EFFETTI ISPIRATORI NELL'ORDINAMENTO ROMANO

I principi ispiratori dei provvedimenti di condono in età romana venivano innanzitutto emessi ogni qualvolta vi era un cambio al vertice delle istituzioni, e poi si concretizzava anche nella necessità di una perequazione tributaria tra classi diverse e soprattutto tra potenziale contributivo e realtà impositiva nonché in indirizzi promozionali a favore delle classi meno abbienti.

Dal punto di vista tecnico la remissione verteva generalmente sui residui di tasse praticamente inesigibili, era quindi un atto dovuto imposto dalle necessità e mirava a ridurre il contenzioso agevolando così il miglior funzionamento della macchina amministrativa, poiché consentiva di semplificare la contabilità. Il condono, inoltre, tendeva a creare una saldatura con le indulgenze antecedenti, anche se emanate da legislatori diversi, escludendo tasse di un certo numero di anni anteriori alla promulgazione.

Dal complesso dei testi legislativi rinvenuti, si possono rilevare dati comuni caratterizzanti l'istituto del condono nell'ordinamento romano.

Dai testi esaminati, si può dedurre che a monte del condono stanno come fattori genetici: a) la diversità dei potenziali fiscali dei vari ceti e, di conseguenza, l'indiscriminatezza del sistema impositivo; b) la disparità dei metodi di esazione con distorsione della logica dei rapporti e conseguentemente esercizio di maggiore pressione sulle minori capacità; c) le crisi economiche riduttive della capacità di contribuzione, specie ai livelli inferiori; d) l'estorsione come aggravante delle minori capacità; e) il fenomeno dell'accumulo degli arretrati d'imposta e l'evasione.

Abbiamo visto inoltre come i vari provvedimenti di condono tendevano a ridurre il *medius tempus*, ossia lo scarto temporale intercorrente tra il termine *ad quem* della remissio e la data di promulgazione della legge, allo scopo di impedire manovre evasorie dei ceti plutocratici ma allo stesso tempo tendeva a non ledere i diritti del fisco e a non perdere entrate, almeno fino a quando fosse operabile il recupero degli arretrati.

In conclusione, si può affermare che, nell'antica Roma le remissioni *tributorum* rappresentavano un fatto liberatorio per il fisco perché lo esimeva dall'obbligo di includere tra le disponibilità dell'erario somme inesistenti, ma anche per i contribuenti perché l'esenzione dai carichi

pendenti irrecuperabili li rendeva meglio disponibili agli impegni futuri. Sottraeva i *collatores* alle manovre ricattatorie dei delatori, oltre a rappresentare un'arma di lotta contro l'abusivismo, la malversazione, la rapacità della burocrazia preposta all'esazione. Inoltre, oltre a cancellare i debiti di ogni genere, rappresentava un sollievo finanziario per il ceto meno abbiente.

CAPITOLO II

IL CONDONO FISCALE: ORIENTAMENTI DOTTRINALI E GIURISPRUDENZIALI

1 INTRODUZIONE

L'istituto del condono⁵³ così come oggi viene concepito è ben diverso, da quello rappresentato nelle pagine precedenti (remissio tributi nel sistema tributario romano)⁵⁴, in quanto i moderni condoni, pur realizzando

⁵³ Etimologicamente, il termine condono viene dalla simbiosi di *cum* e donare. Con il condono "si dona qualcosa a qualcuno, ma contrariamente a quello che si crede non è il fisco che dà qualcosa (il perdono), ma è il contribuente che, aderendo al condono, elargisce bonariamente allo Stato un dono, un sussidio caritativo, un obolo, un'elemosina, per dargli un po' di respiro, per permettergli di tirare a campare ancora per un po'" (G. Falsitta, *Per un fisco civile*, Milano, 1996, pag. 314).

⁵⁴ Non si sono riscontrati documenti che attestino che il condono tributario abbia avuto applicazione nel periodo dalla fine dell'impero romano alle introduzioni di sistemi fiscali. Infatti, i vari imperatori e governanti che si sono succeduti fino al cosiddetto costituzionalismo fiscale, non sono riusciti ad istituire un vero sistema fiscale, né uno Stato degno di questo nome. I loro sforzi si basarono essenzialmente sullo sviluppo delle città, quelle che erano di una certa importanza e in cui sarebbero apparsi i primi sistemi di imposte dirette e indirette. Queste ultime ancora rare nel XII e XIII secolo, ebbero il loro sviluppo nel XIV secolo e si realizzarono nel XV secolo. A Norimberga nel 1396, fu introdotta una imposta sulle bevande, mentre ad Asburgo venne introdotta una imposta sulle poste, sui ponti e sui mercati. Nel 1238, Federico II, impose su tutte le città e i borghi una tassa generale destinata al reclutamento dei mercenari tedeschi. Rodolfo di Asburgo, ottenne dalle città imperiali nel 1274 imposte straordinarie per la riunione di una dieta (ovvero assemblea) a Norimberga. Comunque, fino alla fine del medio evo le rendite pubbliche rimasero nelle mani dei Signori delle città. Questo tratto caratteristico della storia europea, che si è protratta, si può dire, fino al costituzionalismo fiscale, e i ritardi economici del XVII e XVIII secolo della Francia e degli altri Stati europei rispetto ai Paesi Bassi e l'Inghilterra, non è solo l'effetto delle tasse che imponevano gli Stati al loro interno, ma anche l'arbitrio fiscale, un arbitrio meno marcato nei Paesi d'oriente ma tale da fermare i progressi delle monarchie continentali. Gettando lo sguardo sulle imposizioni arbitrarie, ci si accorge che le ripercussioni negative sono ancora più marcate di quanto non si immaginasse dal principio. Il capriccio non deve essere escluso, ma è verosimile

lo stesso risultato dei precedenti – e cioè la liberazione del soggetto passivo dal peso tributario – si giustificano non in base ad una generica benevolenza dei governanti, bensì a causa di una politica tributaria, più attenta al consenso che al gettito, che cerca di ricondurre gli evasori ad uno spontaneo adempimento, al fine di recuperare del materiale imponibile sottratto illecitamente al prelievo.

Questo induce spesso i governi, in un pragmatismo che sfiora la spregiudicatezza, a introdurre tentativi che potrebbero chiamarsi di tassazione per condono. Il bisogno di gettito è comunque notevole nella politica tributaria, e ad un certo punto si scontra con la difficoltà di aumentare la tassazione sulla capacità economica emersa, per via delle comprensibili ricadute in termini di consenso che ciò comporterebbe, specie di fronte alla consapevolezza sociale di quanto è diffusa l'evasione⁵⁵.

Tale scelta operativa è ormai ritenuta pressoché inevitabile dai governanti, consci del fatto che il gettito da condono è superiore a quello che sarebbe giunto dai controlli sulle annualità oggetto di controllo; anche perché il numero dei controlli effettuabili resta sempre di gran inferiore ai contribuenti che, per vari motivi, non accedono al condono.

È molto difficile definire in modo rigoroso cosa si intende con il termine "condono fiscale". Nella letteratura economica con questa espressione viene indicato un insieme di provvedimenti che consentono all'amministrazione finanziaria un recupero di gettito e un recupero di efficacia del sistema di accertamento e contenzioso nonché ai contribuenti un risparmio di sanzioni e/o di imposta⁵⁶.

che l'agente delle tasse agiva piuttosto in funzione di una sua opinione secondo la quale poteva disporre del capitale dei contribuenti (G. Ardant, *Histoire de l'impôt*, Livre I, *De l'antiquité au XVII^e siècle*, Fayard, 1971, pagg. 224 e ss.).

L'arbitrio del sovrano ha lasciato il posto al "costituzionalismo fiscale". "Con questa viene individuato quell'orientamento dottrinale che ha inteso ispirare le scelte di politica economico-finanziaria a obiettivi previsti da un documento a carattere costituzionale, approvato con regole che richiedono un numero di consensi molto elevato (maggioranza qualificata). In base a questa impostazione, si prevede un sistema decisionale pubblico distinto in due fasi: la prima, di carattere costituzionale, nella quale si decidono le regole; e la seconda ordinaria, nella quale confluiscono le decisioni di immediata rilevanza concreta" (L. Di Renzo, *Politiche e istituti della finanza pubblica nazionale e europea*, Academy School, 2007, pag. 38).

55 R. Lupi, *Condoni e sanatorie fiscali*, in *Il Diritto – Enciclopedia Giuridica*, Il Sole 24 Ore, 2007, Vol. 3, pag. 644.

56 G. Fiorentini, *Il fisco indulgente: amnistie e concordati nei moderni sistemi fiscali*, Giuffrè, Milano, 1997, p. 1. Sul piano terminologico deve rilevarsi che l'espressione "condono fiscale" viene abitualmente adoperata nella dottrina e nella prassi per designare unitariamente le

In altri termini, il condono fiscale può essere definito come la concessione di un periodo di amnistia durante il quale il contribuente, attraverso il pagamento volontario di imposte dovute in periodi precedenti, può rimediare a precedenti infrazioni della legge fiscale (causate da frode o negligenza), senza timore di incorrere in sanzioni⁵⁷.

Uno sguardo retrospettivo consente di verificare che l'adozione di questo strumento di definizione agevolata dell'obbligazione tributaria rappresenta, senza dubbio, un comune denominatore di tutti i governi che si sono susseguiti dall'inizio del secolo scorso, considerato che ne sono stati emanati ben 57 in circa 100 anni.

A dispetto dell'imponenza del fenomeno deve riconoscersi che la dottrina ha tuttavia ommesso di occuparsene con trattazioni scientifiche di ampio respiro, dedicandovi al contrario un'attenzione del tutto episodica e circoscritta alle analisi ed al commento delle singole disposizioni di favore, in funzione eminentemente pratica ad uso dei contribuenti⁵⁸.

fattispecie di abbuono di sanzioni tributarie amministrative e civili, senza che all'interno risulta poi enucleato un qualche discrimine che non riposi su connotati meramente estrinseci e morfologici (C. Preziosi, *Il condono fiscale*, Giuffrè, Milano, 1987, pag. 109). Il Picciaredda sostiene che la figura del condono costituisca un *genus* nell'ambito del quale si colloca anche la *species* del condono fondato sul binomio inscindibile contestazione-debito d'imposta; e che ciò induce peraltro, ad una visione atomistica del fenomeno, perché in esso debbono ricondursi a buon diritto anche i casi nei quali non vi sia alcun nesso relazionale tra infrazione commessa e debito d'imposta. Sicché, egli propone di distinguere teologicamente gli stessi nelle categorie dei condoni *strictu sensu* da una parte e degli altri provvedimenti agevolativi dall'altra, con una puntualizzazione che tale dicotomia non dà luogo a categorie antiche, bensì provvedimenti che possono coesistere ed integrarsi reciprocamente (F. Picciaredda, *Nozioni minime in tema di clemenza tributaria*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1983, I, pag. 152 e ss.)

57 F. Domenicantonio, *Caratteristiche ed efficacia dei provvedimenti di condono fiscale*, in Leccisotti Mario, *Il contenzioso tributario, problemi e prospettive di riforma*, Cedam, Padova, 1992, p. 156. Il legislatore non usa mai il termine "condono fiscale" pur essendo tale locuzione di larghissimo impiego nel linguaggio dottrinale e giurisprudenziale nonché in atti emanati dall'Amministrazione finanziaria, come circolari e note (G. Falsitta, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in Il Fisco, n. 6/2003, pag. 794). Per "condono fiscale" si intende generalmente, 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 commesse ad illeciti già verificatisi in passato. La definizione non è certamente esaustiva in quanto non aiuta a cogliere ed a inquadrare le diverse disposizioni che vengono incasellate nell'ambito dell'istituto denominato come "condono fiscale" (F. Ardito, *Profili di incostituzionalità della legislazione condonistica*, in "Rass. Trib. n. 6/2003, pag. 1894).

58 C. Preziosi, *op. cit.*, pag. 8. Tra gli altri autori che hanno prestato attenzione ai problemi generali suscitati dalle esigenze di inquadramento sistematico della materia, possono ricordarsi: A. Berliri, *L'amnistia fiscale ed il ricorso alla autorità giudiziaria*, in Foro It., 1948, I, pag. 865; Ferlazzo Natoli, *La dichiarazione integrativa dei redditi nel procedimento tributario di accerta-*

La ragione di siffatto atteggiamento è facilmente intuibile: manca del tutto, nel nostro ordinamento, la codificazione di norme a carattere generale che possano dirsi a presidio della materia, come accade per qualsiasi altro istituto giuridico; la normazione positiva appare asistemica, frammentaria ed occasionale, essendo collegata ad evenienze particolari e contingenti⁵⁹.

Lo stesso Tremonti ha affermato che "Il carattere asistemico della normativa in proposito rappresenta forse anche il fattore che ha sin qui scongiurato la trattazione scientifica del tema dei condoni, che sarebbe meritevole di una trattazione più attenta⁶⁰".

Diversamente, vi è chi sostiene che la mancanza di un intervento sistematico del legislatore costituente e ordinario in un settore così peculiare dell'ordinamento come quello della remissione della sanzione nel campo tributario, sia da attribuire ad una visione "privatizzante" del rapporto tributario ed alla conseguente impostazione della struttura punitiva, per la quale inizialmente, si dubitava addirittura di configurare un illecito fiscale⁶¹.

La figura del condono tributario, a differenza dell'amnistia e dell'indulto, non trova una sua specifica collocazione nella Carta costituzionale né nella normazione ordinaria. Manca cioè una disposizione legislativa che delinea ed ipotizzi astrattamente l'istituto in esame, e del resto un'analisi sistematica è sfuggita del tutto alla tradizione manualistica e non riceve neppure una trattazione nell'ambito delle opere giuridiche a

mento, in *Annali Fac. Di Economia e Commercio di Messina*, Milano, 1969, pag. 180; Tesauro, *Solidarietà e condono*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, II, pag. 1216; G. Tesauro, *Il condono in materie di imposte dirette*, in *Boll. Trib.*, n° 19/1982, pag. 1437; Glendi, *Solidarietà e condono*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1976, II, pag. 541; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pag. 373; G. Tremonti, *Obbligazione solidale tributaria e condono*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1977, II, 258; C. Preziosi, *Domanda di condono ed errore del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1979, II, pag. 919; Muscarà, *Condono e processo tributario*, *Rass. Trib.*, 1985, II, pag. 331

59 C. Preziosi, *op. cit.*, pag. 10.

60 G. Tremonti G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1977, pag. 46, nt. 92. A. Berliri, *op. cit.*, pag. 865 e ss.; G. Tesauro, *A proposito di condono e di rimborso d'imposta*, in *Giur. It.*, 1975, III, 2, 23-4.

61 F. Picciaredda, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, in *Riv. Dir. Fin.*, Vol. I, 1983, p. 138. Si veda anche: G. Tremonti, *I precedenti storici della pregiudiziale tributaria assoluta e le ragioni della sua permanenza dal 1929 ad oggi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, I, pag. 644 e ss.;

carattere enciclopedico⁶²

L'omissione da parte del legislatore sia costituente che ordinario di un'espressa previsione normativa in un campo così peculiare, quale quello della remissione delle sanzioni tributarie, fa sì che mentre per la concessione dell'amnistia e dell'indulto trova integrale applicazione la disciplina dettata dall'art 79 Cost.⁶³, diversamente per il condono il legislatore non troverebbe vincoli di sorta, se non quelli ordinari a cui attenersi⁶⁴.

A ben vedere, pur mancando una norma costituzionale in tema di clemenza tributaria analoga all'art 79, parte della dottrina⁶⁵ ha ritenuto direttamente applicabile anche per il condono la medesima procedura di formazione legislativa seguita per l'amnistia e per l'indulto, attraverso la concessione da parte del Capo dello Stato⁶⁶ ed utilizzando

62 G. Zagrebelsky, *Amnistia, indulto e grazie. Profili costituzionali*, Milano, 1974, pag. 250; Il Gemma sostiene che mentre l'amnistia fiscale, in quanto istituto di diritto penale, cioè di un ramo del diritto abbastanza vecchio ed esplorato, esiste un'elaborazione abbastanza ricca, per quanto concerne il condono fiscale il grado di maturazione dottrinale è piuttosto scarso. Basti pensare che solamente nel terzo ventennio di questo secolo (nel 1924) è uscita la fondamentale opera di Zanobini, *Le sanzioni amministrative*, Torino, 1924, che ha individuato la sanzione amministrativa, enucleandola dalla precedente bipartizione: sanzioni penali-civili; che ancora nel 1957 era rilevata l'assenza della dottrina nella materia dell'illecito fiscale e in opere giuridiche di carattere enciclopedico (G. Gemma, *Profili costituzionali, dell'indulto e del condono fiscale*, in Arch. Giur., CLXXXIV, 1973, pag. 35 e n. 2).

63 L'art. 79 cost. recita: "L'amnistia e l'indulto sono concessi con legge deliberata a maggioranza dei due terzi dei componenti di ciascuna Camera, in ogni suo articolo e nella votazione finale. La legge che concede l'amnistia o l'indulto stabilisce il termine per la loro applicazione. In ogni caso l'amnistia e l'indulto non possono applicarsi ai reati commessi successivamente alla presentazione del disegno di legge". Articolo così sostituito dall'art. 1, legge costituzionale del 6 marzo 1992, n°1.

64 F. Picciaredda, voce *Condono, diritto tributario*, in "Enc. Giur. Treccani", vol. VIII, Roma, 1988, pag. 1.

65 G. Giuliani, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Giuffrè, Milano, 1981, pag. 166.

66 Il vecchio art. 79 della Cost. così recitava: "L'amnistia e l'indulto sono concessi dal Presidente della Repubblica su legge di delegazione delle Camere. Non possono applicarsi ai reati commessi successivamente alla proposta di delegazione". Sulla interpretazione di questo articolo la dottrina si divise: ci fu chi ritenne che la titolarità spettava al Parlamento (Solazzi, *Le leggi delegate*, in Commentario sistematico alla Costituzione italiana, diretto da Calamandrei e Levi, II, Firenze, 1950, pag. 90; Lucifredi, *La nuova costituzione italiana, raffrontata con lo Statuto Albertino e vista nei primi trienni di sua applicazione*, Milano, 1952, pag. 158 e ss.; Bartholini, *La delegazione legislativa in materia di amnistia e indulto*, in Riv. Trim. Dir. Pubbl., 1955, pag. 48 (ss.), chi sostenne la tesi che il costituente volle ripartire i poteri tra parlamento e Presidente della Repubblica (Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1955, pag. 414 e ss.) e chi ritenne che la titolarità spettava solo al Capo dello Stato (Virga, *Diritto costituzionale*, Palermo, 1955, pag. 229; Ballardone-Pallieri, *Diritto costituzionale*, Milano, 1953, pag. 231 e ss.). Tale discussione oggi

conseguentemente il meccanismo della legge di delegazione delle Camere.

Altra dottrina⁶⁷ ha ipotizzato per l'istituto in esame il ricorso all'analogia e l'applicazione conseguente della menzionata disciplina dell'art. 79 Cost., osservando peraltro come seppur astrattamente ammissibile l'analogia in relazione a norme costituzionali, simile procedimento non avrebbe poi trovato effettiva realizzazione nella pratica; basti notare che i vari provvedimenti a carattere generale in tema di clemenza sono stati introdotti nel nostro ordinamento mediante la decretazione governativa d'urgenza, cosa che in un settore quale quella della clemenza tributaria pone una serie di problemi che riguardano sia il collegamento con il provvedimento di amnistia, che in questi casi viene contestualmente emesso, sia la situazione di stasi e di incertezza che nel periodo precedente la conversione in legge, si determina nei possibili beneficiari⁶⁸.

Le considerazioni di cui sopra non possono assolutamente trovare cittadinanza nelle leggi di condono fiscale (che vengono approvate con semplice legge ordinaria, anzi molto spesso i condoni vengono introdotti nelle leggi finanziarie), in quanto il dettato costituzionale dell'amnistia e dell'indulto prevede una maggioranza più ampia rispetto alla normale legge ordinaria.

Nel fare queste considerazioni, bisogna tener conto della natura transuente dei provvedimenti di condono, della stretta sfera di efficacia temporale e della conseguente necessità di termini di decadenza entro i quali deve esserne richiesta l'applicazione.

non ha più ragion d'essere in quanto l'art. 1 della legge costituzionale n° 1 del 6 marzo 1992, ha eliminato la voce "...dal Presidente della Repubblica..." ed ha demandata la concessione dell'istituto alle sole Camere prevedendo una maggioranza più ampia rispetto al passato. Vedi l'art. 79 cost. novellato riportato alla nota 65.

67 G. Zagrebelski, voce *Indulto (diritto Costituzionale)*, in Enc. Dir., XXI, Milano, 1971, pag. 249.

68 F. Picciaredda, voce *Condono*, cit, pag. 2.

2 NOZIONE E CONCETTO DI CONDONO

Nel diritto civile il condono è una rinuncia totale o parziale, definitiva o temporanea, che un creditore fa al proprio diritto a favore del debitore. In altri termini, la remissione del debito, o condono in senso stretto, è una rinuncia di un diritto, totale o parziale, che può avvenire per testamento o per convenzione. Poiché la rinuncia riguarda la remissione di un debito, essa deve sempre essere intesa come rinuncia gratuita. Quando la rinuncia, invece, è fatta a titolo onerosa, non si tratta più di condono, ma di altro istituto giuridico, la novazione (artt. 1230 e ss. del codice civile).

Nella sostanza il condono del debito costituisce una donazione, mentre rispetto alla forma, è un modo per estinguere un'obbligazione attraverso una convenzione espressa, dalla quale risulta la prova della restituzione del titolo originale del credito. Questo è il fondamento della presunzione legale stabilita dall'art. 1237 del codice civile, che prevede la volontaria restituzione del debito, sotto forma privata, fatta dal creditore al debitore, quale prova della liberazione, tanto a favore dello stesso debitore, quanto a favore dei condebitori in solido⁶⁹.

Passando, ora a considerare il condono da un punto di vista tributario, rileviamo che vi è una dicotomia di base, ossia due schemi fondamentali: l'uno, denominato condono in senso proprio, avente finalità d'indulgenza tipiche connesse alla sua natura; l'altro, denominato condono in senso improprio, avente effetto sostitutivo dei normali parametri di determinazione del debito d'imposta⁷⁰. In base alla distinzione terminologica, condono fiscale in senso proprio è solo quello che prevede la non applicazione delle sanzioni amministrative dovute in conseguenza della trasgressione di obblighi tributari, subordinatamente al loro successivo adempimento. La caratteristica fondamentale del condono in senso improprio, invece, è quella di consentire la definizione delle pendenze tributarie in atto attraverso una sorta di forfezzazione delle imposte dovute, che vengono così quantificate secondo un criterio determinativo difforme da quello

⁶⁹ V. Campogrande, voce *Condono del debito*, Digesto Italiano, Vol. VIII, Parte prima, 1929, pagg. 663 e ss.

⁷⁰ F. Tesauro, *Considerazioni su taluni profili fiscali dei presupposti per l'applicazione di misure patrimoniali nell'ambito del processo di prevenzione disciplinato dalle leggi antimafia*, in *La Difesa*, 1984, pagg. 70 e ss.

ordinario⁷¹

In dottrina è ricorrente l'idea che la previsione legislativa del condono fiscale costituisca una eccezione al principio della irrinunciabilità della pretesa tributaria, dal momento che il condono fiscale determinerebbe secondo tali autori una rinuncia alla pretesa tributaria⁷².

71 G. Passaro, *Condono nel diritto tributario*, Digesto, IV Edizione, 1988, pagg. 383 e ss.

72 I provvedimenti di condono fiscale, nonostante differiscano l'uno dall'altro e, pertanto, siano difficilmente comparabili, presentano, in vario grado, talune caratteristiche comuni.

A) *L'eccezionalità*: In merito alle caratteristiche generali dell'istituto bisogna, innanzitutto soffermarsi sull'annosa questione del carattere eccezionale della legge di condono, intendendosi per norma eccezionale ex art. 14 disp. prel. c.c. quella che "fa eccezione a regole generali o ad altre leggi", e come tale insuscettibile di applicazione analogica. Ampio è stato il dibattito che si è svolto in passato in relazione a questo concetto di norma eccezionale ed è prevalsa la tesi di chi concepisce la norma eccezionale come *norma derogativa*, non già delle direttive generali dell'ordinamento, ma della norma generale della propria fattispecie, di quella norma che, qualora essa mancasse si applicherebbe in sua vece alla fattispecie stessa (N. Bobbio, *L'analogia nella logica del tributo*, Torino, 1936, pag. 166; P. Rescigno, voce *Deroga*, in Enc. Dir., XII, pag. 304). Semplificando, la deroga richiederebbe la necessaria compresenza della norma eccezionale e della norma regolare astrattamente applicabile alla fattispecie; quest'ultima sarebbe però disciplinata dalla norma eccezionale - derogativa avendo questa determinato la sospensione dell'efficacia della norma derogata (F. Modugno, voce *norme singolari, speciali, eccezionali*, in Enc. Dir., XVIII, pag. 506; P. Rescigno, *op. cit.*, pag. 506). Questa tesi della norma eccezionale se applicata al caso per decifrare il rapporto tra norme regolari dettate in materia di accertamento tributario e di riscossione delle imposte e quelle del condono, si otterrà conferma che quelle norme determinano una deroga alla disciplina ordinaria; i meccanismi previsti dalla legge di condono sospendono l'operatività delle leggi ordinarie. È agevole concludere che accogliendo questa tesi la legge di condono è da intendersi come legge eccezionale rispetto alle ordinarie norme del nostro sistema tributario. B) *La apparente retroattività della norma*: diversamente dai provvedimenti di clemenza, che sono esclusivamente e necessariamente retroattivi, le leggi sul condono premiale risultano invece retroattive solo sotto un ben circoscritto punto di vista. Intendendo la retroattività nel senso dell'applicabilità della legge nuova a controversie che sorgano o sono ancora pendenti nel momento in cui essa entra in vigore (F. Messineo, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, Giuffrè, 1957, Vol. I, pagg. 53 e ss.) sebbene concernano fatti compiuti sotto l'impero della legge antica, si deduce che di retroattività potrebbe legittimamente parlarsi con riferimento ad uno solo degli effetti della legge di condono e precisamente a quello che attiene al profilo della esclusione della punibilità per il fatto illecito già commesso. Per la restante parte, a ben vedere, la legge si limita a disciplinare dei *fatti nuovi*, ossia dei meccanismi procedurali del tutto nuovi ed estranei alla norma regolare destinati ad operare esclusivamente per il futuro, ancorché si trovino in relazione con i fatti precedenti. C) *Irripetibilità e astrattezza della norma*: merita infine una breve e conclusiva considerazione un'ulteriore caratteristica peculiare delle leggi di condono; queste ultime sono prive del carattere di ripetibilità ed astrattezza che viene da molta parte della dottrina considerato un criterio sostanziale delle norme giuridiche, pur essendovi chi, viceversa sostiene che proprio l'esistenza di tali leggi provvedimento varrebbe a svalutare in generale la ripetibilità-astrattezza come criterio sostanziale di riconoscimento delle norme (Crisafulli, voce *Fonti del diritto*, in Enc. Dir., XVII, pagg. 938 e ss.; F. Modugno, voce *Norma giuridica*, in Enc. Dir., XXVIII, pag. 370). È questa una caratteristica che ci consente ulteriormente di differenziare le leggi di condono rispetto a qualsiasi altro provvedimento di favore rinvenibile nel diritto tributario. D) *Autorizzazione politica*: il ricorso all'autorizzazione politica rappresenta una necessaria garanzia e, data la maggiore

In particolare, il Picciaredda erge a canone fondamentale e precipuo del diritto tributario, il criterio dell'irrinunciabilità ed indisponibilità della pretesa tributaria, talché, l'amministrazione finanziaria non può rinunziarvi, se non in presenza di una esplicita previsione legislativa, come appunto uno dei provvedimenti legislativi normalmente designati come condono⁷³.

Tale tesi del condono come rinuncia alla pretesa tributaria, si fonda sul convincimento che il condono presenterebbe dei collegamenti storici con la "tipologia precisa di istituti attraverso i quali era possibile ottenere non solo una riduzione della pena, ma altresì una diminuzione quantitativa del tributo, quali abbuoni concessi in occasione dei concordati, nonché le ipotesi di c.d. dispensa tributaria⁷⁴".

Taluni autori giungono a concepire, più che la riduzione, addirittura una sorta di abolizione dell'originaria pretesa fiscale, dal momento che il condono costituirebbe ex se un titolo autonomo di prelievo, senza che possano rilevare "gli ordinari parametri rappresentati dall'avveramento del presupposto di imposta e più a monte il rispetto del principio di capacità contributiva"⁷⁵.

Dopo un'iniziale titubanza, anche la Giurisprudenza si è orientata a ravvisare tra le finalità del condono fiscale quella di "eliminare, da un lato, le numerosissime controversie tributarie pendenti e di realizzare,

solemnità dell'atto legislativo, rappresenta anche una remora al varo di ulteriori provvedimenti di condono, rendendone più complesso il procedimento di approvazione. L'autorizzazione legislativa diviene, tra l'altro, indispensabile nei casi in cui il mancato rispetto della normativa fiscale abbia anche comportato la violazione di norme di tipo penale (Fausto D., *Caratteristiche ed efficacia dei provvedimenti di condono fiscale*, in Leccisotti Mario, *Il Contenzioso tributario, problemi e prospettive di riforma*, Cedam, Padova, pag. 170). E) *Periodo di ammissibilità*: il condono normalmente è possibile per il contribuente soltanto per un periodo limitato, che deve essere tale da permettere al contribuente stesso di venire a conoscenza delle caratteristiche del provvedimento c., di intraprendere tutti i passi necessari per potervi partecipare; generalmente tale periodo è di due o tre mesi. (Preziosi C, condono cit., pagg. 182 e ss.).

73 Così G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, cit. pag. 114. Per una più ampia disamina si rammenta: A. D. Giannini, *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, Riv. Dir. Fin. e Sc. delle Fin., 1953, II, pag. 291; G. Falsitta, *Azione di ripetizione dell'indebitato non preceduta da ricorso contro il ruolo e preteso difetto di giurisdizione del giudice ordinario*, in Giur. It., 1970, I, pagg. 1049 e ss. G. Tesoro, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, pag. 451.

74 F. Picciaredda, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria op. ult. cit.*, pag. 149, ivi richiama L. Perrone, *Discrezionalità e norma interna nella imposizione tributaria*, Milano, Giuffrè, 1969, pagg. 164 ss.

75 G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit. pag. 50.

dall'altro, una sia pur ridotta entrata tributaria, acquisita con criteri di automaticità e di rapidità⁷⁶.

A questo punto bisogna chiedersi, se il descritto fenomeno possa davvero essere spiegato in termini di rinuncia dello Stato alla realizzazione di entrate tributarie in occasione del condono, oppure no. Nel primo caso prenderebbe evidentemente corpo l'idea che nella materia *de qua* il premio somministrabile al contribuente di seguito al ravvedimento sia ben più corposo della mera abdicazione verso le sanzioni negative irrogate o irrogabili per effetto della trasgressione, tanto da comprendere addirittura l'abbuono di tributi, altrimenti irrimediabilmente dovuti.

Preziosi offre una veemente critica alla teoria del condono fiscale come rinuncia alla pretesa tributaria affermando non solo che la tesi non ha mai ottenuto dai suoi fautori il necessario corredo di precisazioni di ordine dommatico, ma anche l'illegittimità costituzionale di tale tesi. Considerando infatti, il profilo dell'uguaglianza tributaria, è agevole notare come "l'ipotesi sulla quale si indaga comporta precisamente una modificazione *ex post facto* del giudizio posto al primo comma dell'art. 53 della costituzione, con il risultato di introdurre una discriminazione in seno a situazioni che all'origine avevano ricevuto l'attribuzione di un medesimo parametro di capacità contributiva"⁷⁷.

Alle stesse conclusioni l'autore perviene anche raffrontando la tesi in esame con il principio di uguaglianza sostenendo, che lo Stato giammai potrebbe esonerare in un successivo momento soltanto taluni soggetti dal carico già disposto ed indicativo della rispettiva capacità contributiva.

Tale affermazione del Preziosi viene confortata anche da altri autori, i quali sottolineano la funzione di parametro, cui fare riferimento nella determinazione dell'imposta dovuta, della capacità contributiva, sostenendo, in particolare, che "una volta identificata la grandezza da tassare, quale che essa sia, questa deve poi obbligatoriamente operare quale misura unitaria di riferimento nella determinazione del concreto carico tributario che deve gravare sui vari soggetti"⁷⁸.

La teoria del condono fiscale come rinuncia alla pretesa tributaria viene sostituita dal Preziosi da una diversa tesi secondo la quale, la natura

76 B. Podenzana, *Il condono fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.* 1982, Vol. II, p. 377.

77 C. Preziosi, *op. cit.*, pag. 313.

78 Manzoni, *op. cit.*, pag. 14; A. Fedele, *op. cit.*, pag. 561.

giuridica da assegnare agli atti del contribuente previsti nella legge di condono è quella “di atti meritori” e cioè atti giuridicamente permessi e contrapposti formalmente a quelli obbligatori, laddove si riconosce al contribuente ampia facoltà di scelta circa l’adesione o meno agli schemi definitivi apprestati⁷⁹.

3 LA LEGITTIMITA' DEL CONDONO FISCALE

“Il condono è la negazione del diritto tributario: prima di essere incostituzionale per violazione degli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione, contraddice la funzione stessa dell’ordinamento tributario. In una economia di mercato i tributi sono l’anello di congiungimento con lo Stato. Il diritto tributario attiene al rapporto più delicato fra libertà ed autorità⁸⁰”; così De Mita si esprime in materia di legittimità costituzionale delle leggi di condono. O ancora, “dei condoni fiscali è giusto dire il male possibile, tanto è che anche quanti li hanno proposti e sostenuti lo hanno sempre fatto con ragioni contingenti o con pretesti, spesso creati a bella posta, come la legge delega per la riforma del contenzioso tributario del 1991”⁸¹

Nell’affrontare il dibattito sulla legittimità della legislazione condonistica fiscale, due visioni radicalmente opposte si fronteggiano e si scontrano: una scettico-agnostica e l’altra razionalistico-legalitaria.

La prima, portata avanti in specie nel dibattito economico e di scienza delle finanze, si riassume nel seguente principio-guida: il fisco prende i soldi dove li trova e se ne infischia dei problemi del giusto riparto. E si cita, a conforto, l’aneddoto del rapinatore sorpreso e arrestato nel mentre sta forzando la cassaforte di una banca. Trascinato in catene davanti all’inquirente, alla domanda: “perché è andato in banca a rubare” fornisce la seguente lapalissiana e breve eloquente spiegazione: perché lì ci sono i soldi. La prima, sostenuta in particolare nel dibattito economico e di scienza delle finanze, può essere riassunta nel

79 C. Preziosi, *op. cit.*, pag. 287

80 E. De Mita, *Il condono fiscale tra genesi e politica e limiti costituzionali*, Il Fisco, n. 47/2003, pag. 4.

81 R. Lupi, *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, *Rass. Trib.*, n1/2004, pag. 153.

seguinte principio: “il fisco prende i soldi dove li trova e se ne infischia dei problemi del giusto riparto⁸²”.

Messe così le cose, la discussione sulla legittimità della legislazione condonistica non ha ragione di porsi, poiché tutto diventa lecito e tutto si giudica in base al risultato (è buon tributo, quello che dà gettito, presto e molto); in questa visione cinica e utilitaristica, in cui il risultato nobilita i mezzi, tutto è omogeneizzato e scompaiono le differenze tra leggi giuste e leggi ingiuste⁸³.

Nel campo del diritto tributario tale posizione agnostica è però nettamente minoritaria, questo perché economisti⁸⁴ di grande fama hanno respinto l'idea malsana che il fisco possa infischiarne della giustizia tributaria o meglio della perequazione tributaria⁸⁵.

In una famosa opera di L. V. Berliri viene meglio definito questo concetto di giustizia tributaria intesa come parità di trattamento nella

82 L'aneddoto è stato narrato dal prof. Vito Tanzi, sottosegretario al Ministero dell'economia e delle finanze, nelle discussioni nel corso del convegno su *La tassazione dell'impresa multinazionale, nell'Unione europea*, svoltosi a Siena il 24-25 gennaio 2003. Si tratta, ad onor del vero, di posizione niente affatto isolata, condivisa a tacer d'altri, da V. Visco, *Intervento al convegno su Trap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali ed applicativi*, in “Atti del Convegno di Pisa 12 marzo 1999”, allegati al n. 29 de “*il fisco*” del 19 luglio 1999, pag. 52, ad avviso del quale uno dei criteri di fondo cui dovrebbero ispirarsi i sistemi fiscali reali, quello della capacità contributiva, “è anche nel dibattito tra gli economisti, un principio abbastanza ampio e indefinito, che vuol dire, ridotto all'osso: i soldi si vanno a prendere dove ci sono” (G. Falsitta, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco* n. 6/2003, pag. 1-794, nt. 1. E' da chiedersi se si sia mai riflettuto, anche in termini costituzionali, sul fatto che un carrozziere, a parità di reddito reale, pagherà sempre meno imposte di un bancario, per la mera circostanza che il suo reddito effettivo è di difficile accertamento. E' una constatazione che può non piacere, ma è un dato di fatto, cui la legge non può porre rimedio alcuno. Sta alla dottrina proporre modelli culturali che si facciano carico contemporaneamente di equità, efficienza, snellezza, in modo da limitare i danni di questa inevitabile constatazione. Sono interrogativi frequenti, ed irrisolti, in tutti i Paesi sviluppati, se è vero come è vero che la ricchezza finanziaria, in molti Paesi dell'Unione europea, sarebbe ordinariamente tassabile di diritto, ma tacitamente non viene tassata di fatto (R. Lupi, *op. cit.*, n. 3).

83 G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008, pag. 297.

84 Sulla questione condono c'è stata una stringata e illuminante presa di posizione di due economisti italiani di fama mondiale, F. Modigliani e F. Franco, *Passa la sanatoria? Risarcite gli onesti*, in *Il Corriere della Sera*, 19 dicembre 2002, pag. 10, i quali hanno affermato che “il condono fiscale in generale, ed un condono di tali porzioni in particolare è da considerare una manovra assolutamente immorale”. Si ricorda che i due economisti sono docenti presso il Massachusetts Institute of Technology. Il Modigliani è stato anche insignito del premio Nobel per l'economia.

85 Sul termine “perequazione tributaria” si sofferma un'indagine del prof. Ezio Vanoni, laddove viene precisato che esso ha radice nel verbo latino *aequo*, che significa stare alla pari, trattare in modo uguale; da esso deriva *aequum*, che significa equità, giustizia: la perequazione tributaria è dunque parità di trattamento.

ripartizione degli oneri per il concorso alle spese pubbliche tra tutti i contribuenti⁸⁶; concetto rafforzato da un insigne economista e uomo di stato, Luigi Einaudi, che lo esplicita attraverso due concetti fondamentali:

a) “gli uomini vogliono rendersi ragione del perché pagano e se questa ragione non è spiegata chiaramente gridano all’ingiustizia;

b) la credenza nell’imposta sul reddito sul patrimonio o sull’eredità non è un atto di fede ma può essere un atto di forza o di prepotenza; ma il ceto politico che se ne rende colpevole cerca sempre di trovare una ragione al suo atto, anche se deriva soltanto dalla volontà di far pagare ai ceti dominati i mezzi del proprio sostentamento, rendendolo così un atto razionale”⁸⁷.

Queste premesse sono fondamentali per poter affrontare l’argomento in esame relativo alla legittimità della legislazione in materia di condoni fiscali rispetto non solo ai principi costituzionali, quali quello di uguaglianza (art. 3) e di capacità contributiva (art. 53), ma anche nei confronti delle regole dettate da trattati e direttive comunitarie.

La legislazione condonistica fiscale italiana è assai variegata e analitica, cosa che emerge con particolare chiarezza se si guarda alle cinque più organiche leggi di condono promulgate in Italia: la prima del 1951; la seconda del 1973; la terza del 1982; la quarta del 1991; e infine l’ultima delle leggi di condono del 2003.

Data la complessità ma soprattutto la diversità di tale normativa escludiamo un’analisi complessiva volta a verificare la legittimità o illegittimità dei condoni in generale e in astratto, essendo viceversa più opportuna un’analisi analitica che vada a scandagliare anche le differenze tra i vari istituti⁸⁸.

In merito sempre alla varietà e diversità delle normative in materia dei condoni, va sottolineato un punto fondamentale per spiegare cosa è successo in Italia dal 1973 in poi: “la crescita inversa della cultura giuridica dei tributi e della legislazione”⁸⁹.

Prima della riforma tributaria degli anni '70 si erano avute tante

86 L. V. Berliri, *La giusta imposta: appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione*, Istituto italiano di studi legislativi, Roma, 1945, pag. 456.

87 Citato in L. V. Berliri, *op. cit.*, prefazione pag. 8

88 G. Falsitta G., *op. cit.*, p.796.

89 E. De Mita, *op. cit.*, p.4.

sanatorie, ma esse avevano investito solo le sanzioni, compreso il condono di Vanoni del 1951, che aveva riguardato solo le sanzioni delle imposte indirette per i contribuenti che si fossero impegnati a rateizzare il pagamento dell'imposta (cosa che oggi è prevista come regola, ragionevole e civile).

Dunque la prassi precedente tale riforma conferma che solo le sanzioni, e non anche le imposte, possono essere oggetto di condono.

Con la riforma del 1971 si fece ricorso alla legislazione condonistica allo scopo di introdurre un regime transitorio che consentisse all'Amministrazione di dedicarsi solo ai tributi: questa doveva essere la ragionevole funzione del condono⁹⁰.

Invece, dopo il 1973, il condono è diventato uno strumento abusato, al punto che la previsione di esso è entrata nella legislazione ordinaria, quando nella disciplina del contenzioso è prevista l'impugnazione del "rigetto della domanda di definizione agevolata dei rapporti tributari"⁹¹.

4 ASPETTO GIURIDICO COSTITUZIONALE DEL CONDONO E DEFINIZIONE DELL'IMPOSTA COME CREDITO DI RIPARTIZIONE

Volendo ora considerare il profilo giuridico – costituzionale del condono, Marello afferma: "Sia che si adotti una interpretazione incentrata sul principio di giustizia nella ripartizione dei carichi tributari, sia che si preferisca una ermeneutica fondata sull'efficienza dell'adempimento, il condono (specie se reiterato, come nel caso italiano) risulta un *mostrum* che scardina ogni pretesa di sistematicità e di buon

90 F. Batistoni Ferrara, voce "Condono" (*Dir. Trib.*), in Enc. Dir. Giuffrè, Aggiornamento V, pag. 251.

91 Art. 19, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Tutti conosciamo gli inconvenienti dei condoni in termini di aumento della propensione all'evasione, specialmente quando la somma da pagare per definire i periodi d'imposta pregressi è commisurata alle imposte dichiarate (o comunque ai dati dichiarati), finendo per costruire un vero e proprio premio a chi ha evaso di più. Questi inconvenienti si sono verificati soprattutto con i grandi condoni del 1973, del 1982, del 1991 e del 2002 in cui era consentita la definizione automatica degli imponibili pagando una percentuale dell'imposta risultante dalla dichiarazione oppure, per chi non avesse dichiarato affatto, una modesta somma in cifra fissa. E' evidente che, quanto più bassi fossero stati gli imponibili dichiarati, tanto più vantaggioso sarebbe stato il condono (R. Lupi, *op. cit.*, pag. 153).

funzionamento dell'ordinamento"⁹². Si rileva che già in tempi non proprio recenti alcuni giuristi, tra i quali in particolare il Tremonti, in un articolo di aperta condanna all'istituto del condono fiscale ha definito questo come "una forma di prelievo fuorilegge" o meglio come "una scelta di suicidio fiscale".

Per l'autore, il rapporto fiscale si basa su questa ragione pratica: farla franca confusi tra milioni di evasori; farla lunga, coltivando con calma la lite; farla fuori, con poche lire di condono. Con il condono, non c'è certezza di tassazione con saltuari condoni ma certezza di condoni con saltuaria tassazione⁹³.

Lo stesso pensiero è stato espresso da chi ha definito il condono, causa di evasione e di criminalità e la legge che lo ha introdotto, legge criminogena⁹⁴.

La difficoltà ora consiste nel capire come sia possibile definire "fuorilegge" un provvedimento che per venire ad esistenza ha bisogno senza ombra di dubbio di una legge o di assumere le sembianze formali di atto avente forza di legge.

In realtà il condono è completamente al di fuori e contro la legalità costituzionale e dunque fuori dalla legge fondamentale della Repubblica non da quella ordinaria; il condono perciò non viola il principio di legalità contrariamente a quanto afferma parte della dottrina laddove include tra i parametri violati dalla legislazione condonistica anche il principio di legalità⁹⁵.

È invece giusto affermare che ogni legge di condono che alteri i criteri di ripartizione delle imposte fissati in precedenza da altre leggi è un *vulnus* agli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione: esso è perciò fuori dalla legalità costituzionale⁹⁶.

Per meglio comprendere questo aspetto di illegittimità delle leggi di

92 E. Marengo, *La Corte di Giustizia censura il condono IVA; le ricadute di una importante decisione*, in *Giur. It.*, 2009, pag. 241

93 G. Tremonti, *Il condono, un suicidio fiscale*, in *Il Corriere della Sera* del 25 settembre 1991.

94 E. De Mita, *Il rovescio delle elezioni, "All'università si insegna diritto... poi arrivano i condoni"*, in *Il Sole 24ore* del 31 gennaio 2003. Sull'azione statale come possibile causa di espansione della criminalità economica: Tremonti, *Lo Stato criminogeno*, Laterza, 1997.

95 E. De Mita, *Un difetto della democrazia*, in "Il Sole -24 Ore", 19 dicembre 2002.

96 G. Falsitta, *op. cit.*, pag. 799.

condono bisogna fare una premessa relativamente a quell'istituto giuridico che si suole chiamare "imposta".

Alcuni ritengono che l'imposta sia a tutti gli effetti un'obbligazione e che lo Stato, in qualità di creditore dell'imposta, si trovi nella medesima posizione di qualunque creditore di somme di denaro, che nella gestione del suo credito può regolarsi come meglio crede.

Non è così. L'imposta rappresenta una misurazione giuridica della capacità economica, secondo una serie di bilanciamenti tra precisione, semplicità e cautela fiscale in relazione ai modi con cui le diverse forme di capacità economica si manifestano. In altri termini, l'imposta è per l'erario un credito fornito di una speciale natura, che la differenzia da tanti altri crediti e il discrimine consiste nella circostanza che il credito fiscale è un credito di ripartizione: nasce per ripartire tra i consociati una spesa comune; per questo motivo in ogni legge che istituisce un'imposta troviamo sempre, accanto all'individuazione del soggetto passivo, su cui l'imposta graverà, la indicazione degli indici di riparto, ossia dei fatti o situazioni dai quali si fa dipendere la determinazione della quota di contribuzione facente carico a ciascun singolo e alla quale corrisponde il debito individuale di imposta di costui.

Gli indici di riparto sono, dunque, fatti o situazioni che non hanno tanto la funzione di risolvere il conflitto di interesse esterno fra Stato e contribuente, quanto il conflitto interno fra contribuente e contribuenti, individuando appunto il rapporto relativo di partecipazione individuale alla comune contribuzione⁹⁷.

Il rapporto tra contribuenti è di primaria importanza nella ricostruzione del fenomeno tributario, questo non è un rapporto di dare e avere (come nel rapporto tra contribuente e Fisco), ma si risolve nella pretesa di ciascun

97 L. V. Bertini, *op. cit.* pag. 345. Dello stesso avviso, A. Fedele, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1992, Vol. I, p. 464. Questi afferma che "il nucleo essenziale del fenomeno (fiscale) è dunque nell'individuazione dei criteri di riparto. Individuare questi criteri significa risolvere conflitti di interesse tra i consociati, i loro gruppi, categorie ed istanze". A ben vedere, i conflitti interni che il legislatore deve ammortizzare attraverso la selezione di indici di riparto conformi a parametri razionali ed equi e, per ciò, socialmente accettabili, sono due: 1) vi è un conflitto interno, i cui protagonisti sono i membri inclusi nella platea dei soggetti passivi del singolo tributo; 2) e vi è un conflitto ulteriore, sempre interno, che si gioca tra i soggetti passivi inclusi e la platea dei soggetti tenuti fuori campo (perché esentati o esclusi in senso tecnico) (A. Fedele, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in Riv. Dir. Trib., 2002, I, pagg. 1 e ss. e Id., *Dovere tributario e garanzia dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, ivi, 1999, I, pag. 971).

contribuente ad un equo riparto del carico pubblico complessivo e nel garantire che nessun contribuente subisca un concorso alla spesa pubblica superiore alla propria attitudine contributiva (principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 cost.), desumibile proprio dagli indici di riparto riferiti al contribuente e comparativamente a quella manifestata dagli indici ascrivibili agli altri soggetti della platea contributiva chiamati a concorrere al finanziamento della spesa pubblica⁹⁸.

Da ciò si spiega uno dei principi fondanti del diritto tributario di irrinunciabilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria⁹⁹: mentre nel diritto privato il creditore è assolutamente libero di rinunciare al credito¹⁰⁰, l'Erario non può farlo in quanto titolare di un credito che rappresenta una quota, il cui mancato incasso non riguarda solo l'Erario ma è destinato a ripercuotersi sulla totalità dei contribuenti. In altri termini, con l'atto di rinuncia l'Erario arreca un beneficio al rinunziante ma contestualmente procura un danno all'intera platea dei restanti contribuenti. Insomma l'Erario o rinuncia al credito verso tutti in misura proporzionale o non rinuncia verso nessuno¹⁰¹.

L'iniquità del riparto, cui darebbe luogo la su menzionata rinuncia, appare in maniera assai evidente se ci riferiamo ad una situazione di comune esperienza quale quella della proprietà condominiale: se uno dei condomini paga meno del dovuto o non paga affatto quanto dovuto, tale inadempienza non modificando l'ammontare del debito comune da

98 G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., p. 305.

99 G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, cit., pag. 110. La moderna dottrina finanziaria, designando con l'espressione obbligazione tributaria il rapporto giuridico che si svolge fra Stato e contribuente ed ha per oggetto il dovere di quest'ultimo di adempiere una determinata prestazione a favore del primo, tende a sottolineare il duplice profilo di questa figura giuridica che pur partecipando dei requisiti definiti dal diritto privato, se ne distacca per indubbia destinazione a fini di carattere pubblicistico. Altri con l'intento di distinguere la figura tributaria da quella corrispondente del diritto privato, parlano di obbligo contributivo per meglio accentuare l'aspetto coercitivo dell'attività impositiva (N. D'Amati, *Diritto finanziario - aspetti sistematici e interpretativi*, Cacucci, Bari, 2006, pag. 83).

100 La moderna dottrina, benché possa dirsi unanime nel considerare il debito d'imposta come un'obbligazione che può essere bensì analoga, ma non si identifica con le obbligazioni del diritto privato, non è finora riuscita a indicare la pretesa nota distintiva, che attenendo alla sostanza giuridica del rapporto, dovrebbe segnare la differenza strutturale fra il debito d'imposta e quello del diritto civile. Il debito d'imposta non è soltanto affine all'obbligazione del diritto civile, ma è la medesima obbligazione utilizzata nell'ordinamento giuridico nella materia dei tributi (G. A. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, pag. 100).

101 G. Falsitta, *op cit*, p. 306.

ripartire, si ripercuote automaticamente a danno degli altri condomini, che dovranno farsi carico di coprire il buco creato dall'insolvenza del condomino inadempiente.

Da ciò è agevole comprendere come qualsiasi "generosità", come una rinuncia al credito da parte dello Stato si ripercuota sugli altri contribuenti che dovranno farsi carico di coprire il "buco" creato nel bilancio dello Stato.

5 LA COSTITUZIONALITA' DEL CRITERIO DI RIPARTO

Borgata nel 1935 scriveva che il principio di ripartizione delle imposte è un problema politico, scientificamente indeterminato, perché la sua soluzione è in funzione di presupposti, storicamente mutevoli, forniti dal complesso delle condizioni economiche e politiche, delle forze e sentimenti operanti in un dato aggregato sociale¹⁰².

La nozione del fenomeno fiscale come criterio di ripartizione, oggi è espressa con chiarezza dall'art. 53 della carta costituzionale. La ripartizione del carico pubblico viene, per la soddisfazione dell'interesse generale, in base a scelte di ordine sociale fatte dal legislatore nella sua discrezionalità, scelte che possono anche escludere il riferimento a una ricchezza del contribuente avente contenuto patrimoniale¹⁰³. La stessa ricerca svolta da Berliri L.V. intorno alla cosiddetta giusta imposta, si sofferma su un'annosa questione che inevitabilmente si pone allorché si indaghi intorno ai modi adottabili per procedere alla giusta ripartizione

102 G. Borgata, *Appunti di scienza delle finanze e diritto finanziario*, 1935.

103 Gli interpreti della capacità contributiva come criterio di riparto: F. Gallo, *Le ragioni del fisco- etica e giustizia della tassazione*, Il Mulino, 2007, pag. 85; Id., *Imposta regionale sulle attività produttive e principio di capacità contributiva*, in *Giur. Comm.*, 2002, 2, pag. 131-1 e ss.; A. Fedele, *Relazione sull'Irap*, in *Riforma tributaria 1998, Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998*, Atti del Seminario di studi dell'Ordine dei dottori commercialisti di Roma, 28 ottobre - 18 dicembre 1997, Roma, 1998, pag. 399 e ss.; Id., *La finanza fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Dir. Trib. E Corte Cost.*, 2001, pag. 11-15; S. F. Cosciani, *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 7/8, pag. 823 e ss.; F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pag. 145 e ss.; M. Basilavecchia, *Sulla costituzionalità dell'IRAP; un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1, pagg. 310 e 311, il quale, con riferimento specifico all'IRAP, considera le diseconomie esterne come fattori legittimanti l'imposizione e, conseguentemente, la capacità contributiva costituita non tanto da servizi di cui il soggetto passivo gode, quanto dalla oggettiva causalità tra attività svolta da tale soggetto e costi arrecati alla collettività.

della spesa comune tra più soggetti interessati e, dunque, alla composizione e superamento del potenziale conflitto nascente tra questi: la questione consiste nella qualificazione delle posizioni giuridiche soggettive nascenti tra i membri del gruppo sociale che devono subire la ripartizione della spesa comune¹⁰⁴.

L'autore sostiene che "una volta stabilita la norma di riparto, questa pone in essere un acquisito e intangibile diritto soggettivo individuale di ciascun singolo partecipante al riparto, nei confronti di ciascuno degli altri condebitori".

Vi è senza dubbio un'ampia discrezionalità degli organi politici titolari della potestà legislativa nella determinazione di tali indici di riparto, ma una volta che questa scelta sia stata effettuata e che la norma di riparto sia venuta ad esistenza, la discrezionalità viene meno e la norma diviene intangibile per tutta la durata della sua vigenza nei confronti dei suoi destinatari.

Una volta definita la funzione fiscale come una vera e propria funzione di riparto del carico pubblico tra i consociati, si consente al legislatore ordinario di assumere, quali soggetti passivi di imposta idonei a concorrere alle spese pubbliche, anche coloro che pongono in essere presupposti socialmente rilevanti, risolvendosi nella sola valutazione economica delle diverse possibilità di soddisfare esigenze e bisogni dei soggetti passivi medesimi e di realizzare i loro interessi¹⁰⁵.

La norma che fissa i criteri di ripartizione del carico tributario, una volta approvata ed entrata in vigore, è la base di un diritto soggettivo di ciascun contribuente non verso lo Stato, ma verso i restanti concorrenti al riparto: un diritto all'invarianza degli indici di riparto che rientra a pieno titolo nella categoria dei "diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali dove si svolge la sua personalità" che l'art. 2

104 L. V. Berliri, *La giusta imposta*, cit, p. 341 e ss.. Secondo Fedele le diverse interpretazioni dell'art. 53 della carta costituzionale, desumono una definizione del fenomeno fiscale come ripartizione tra i consociati dei carichi pubblici, delle pubbliche spese: il concorso, cioè, è necessariamente riparto; il nucleo essenziale del fenomeno è dunque nell'individuazione dei criteri di riparto. Individuare questi criteri significa risolvere conflitti di interessi, tra i consociati, i loro gruppi, categorie ed istanze. Questa è l'assenza della disciplina del fenomeno fiscale, ed il suo dominante è la ricerca di soluzioni socialmente accettabili, operativamente funzionali, ma conformi a parametri di razionalità e generale equità nella fissazione dei criteri di ripartizione dei carichi pubblici (A. Fedele, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in Riv. di Dir. Fin. e Sc. delle Fin., 1992, pag. 464).

105 F. Gallo, *op. cit.*, pag. 85.

della Costituzione¹⁰⁶ riconosce e garantisce¹⁰⁷.

Dunque l'intangibilità dei criteri di riparto e la loro vincolatività erga omnes sono principi tutelati proprio dalla carta Costituzionale.

Gli elementi testé evidenziati, secondo la dottrina¹⁰⁸, bastano per affermare l'incostituzionalità della legislazione condonistica italiana che non si limita, come dovrebbe, a rimettere in discussione le sanzioni irrogabili a seguito delle violazioni di norme fiscali, ma va ben oltre alterando, a vantaggio della categoria dei trasgressori o evasori, gli stessi criteri di ripartizione previamente stabiliti ed applicati all'intera categoria dei soggetti passivi del tributo che si intende condonare, modificando questi criteri retroattivamente e limitatamente alla categoria dei trasgressori; per intenderci la norma che riduce a dieci euro il canone televisivo a carico di chi non ha pagato è lesiva dell'interesse individuale dei milioni di contribuenti che hanno pagato il canone secondo l'ordinario regime di imposizione.

Dunque le leggi di condono, che alterano gli indici di riparto del carico tributario, non ledono posizioni soggettive dell'ente pubblico, bensì la posizione di tutti i contribuenti che si sono attenuti e hanno pagato il tributo nella misura stabilita dagli originari criteri di riparto e che assistono al mutamento improvviso di questo regime a favore di una ristretta platea connotata dall'evasione senza che essi possano beneficiarne, poiché per definizione il condono esclude tutti coloro che hanno rettamente osservato la legge e pagato l'imposta dovuta¹⁰⁹.

I destinatari del condono, quindi, fruiscono di un esonero, generalmente parziale di imposta, esoneri che non possono, però, essere paragonati alle "agevolazioni fiscali", innanzitutto perché le agevolazioni operano per il

106 L'art. 2 della costituzione recita: "La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo; sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale". La Repubblica Italiana riconosce quindi il valore sociale e la funzione dell'attività di volontariato come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, ne promuove lo sviluppo salvaguardandone l'autonomia e ne favorisce l'apporto originale per il conseguimento delle finalità di carattere sociale, civile e culturale individuate dallo Stato e dalle Regioni.

107 G. Falsitta, *I condoni fiscali*, cit., pag. 801. Gli indici di ripartizione di una imposta sono soggettivi e oggettivi. I primi determinano chi deve pagare l'imposta e a chi. I secondi si distinguono come segue: a) il presupposto di fatto del tributo, che incide sull'*an debeatur*; b) le regole determinative dell'imponibile e l'aliquota, che incidono sul *quantum debeatur*.

108 V. nota 105.

109 G. Falsitta, *I condoni fiscali*, cit., pag. 801.

futuro, diversamente dal condono che ha efficacia retroattiva e oltretutto è agevole notare come mentre il condono è rivolto esclusivamente agli evasori, le agevolazioni sono invece aperte a tutti¹¹⁰.

Ed è proprio quest'ultimo aspetto di parzialità del condono, ma non solo, che inducono la dottrina maggioritaria ad affermare l'illegittimità costituzionale della legislazione condonistica.

Non mancano però posizioni differenti, astratte e dogmatiche, che negano l'incostituzionalità di tale normativa; si cade in questo errore allorquando si sostiene ad esempio, che il condono fiscale sarebbe incostituzionale solo se al suo cospetto fossero validi i parametri costituzionali che presiedono al riparto della spesa pubblica; parametri che non trovano applicazione perché il prelievo operato con il condono non avrebbe natura tributaria¹¹¹.

6 PROFILI DI INCOSTITUZIONALITA' DEL CONDONO FISCALE SECONDO LA DOTTRINA

La dottrina maggioritaria¹¹² sembra essere concorde nel ritenere che la disciplina condonistica crea degli effetti destabilizzanti nell'ordinamento positivo (oltre che a violare i principi posti dalla carta costituzionale), comportando un'alterazione palese di precedenti equilibri; ciò in quanto la clemenza legislativa produce una situazione di disparità nella risoluzione di fattispecie similari, se non addirittura identiche, che provengono a soluzioni differenti allorchè il provvedimento agevolativo non risulta

110 G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., pag. 312.

111 G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1977, pag. 51.

112 G. A. Stella, *Cinismo, illusioni e Sudamerica, ma alla fine la storia si ripete*, in *Corriere della Sera*, 15 dicembre 2002, pag. 1; Tremonti G., *Il condono, un suicidio fiscale*, in *Corriere della Sera*, 25 settembre 1991; E. De Mita, *Un difetto della democrazia*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 dicembre 2002, pag. 24; Id., *All'Università si insegna il diritto ... poi vengono i condoni*, ivi, 31 gennaio 2003, pag. 1; F. Tesaro, *La parola agli studiosi tra etica e rassegnazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 dicembre 2002. Questi autori sono, o quanto meno sono stati, di aperta condanna alla legislazione condonistica. Il De Mita, in particolare, sostiene che la legislazione condonistica viola anche il principio di legalità prevista dall'art. 23 cost. Falsitta condivide il pensiero del De Mita quando afferma che la legislazione condonistica ignora i doveri di solidarietà e il dovere di concorrere alle spese pubbliche nati nella e con la Costituzione del 1948 (artt. 3 e 53) (G. Falsitta, *I condoni*, cit., note 15 e 16).

applicabile a tutti i casi per motivi meramente temporali¹¹³.

Alcuni autori¹¹⁴ riconducono il condono alla violazione del principio di ragionevolezza per gli effetti tipicamente derogatori che tale istituto viene a creare nell'iter dell'attività impositiva; in particolare secondo questi "il legislatore incontra il divieto di regolare in maniera difforme situazioni oggettivamente uguali, prevedendo cioè un trattamento differenziato per fattispecie impositive analoghe", con violazione quindi non solo del principio di eguaglianza dei cittadini di fronte alla legge, ma anche del "coessenziale canone della ragionevolezza"¹¹⁵.

Problemi di illegittimità si rilevano anche quando si fa riferimento ai parametri costituzionali che presiedono al riparto delle spese pubbliche. Tali parametri, invece, non opererebbero affatto perché il prelievo attuato con il condono non ha natura tributaria¹¹⁶.

113 F. Picciaredda, *Notazione minime in tema di clemenza tributaria*, in Riv. di Dir. Fin. e Sc. delle Fin., vol. XLII, pare I, pag. 145.

114 G. Zagrebelski, *Amnistia, indulto e grazia. Profili Costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1974, pag. 83. La necessità del ricorso al principio di ragionevolezza con riferimento a norme particolari e derogatorie, quali appunto potrebbero configurarsi i provvedimenti di condono, è posta dal A. M. Sandulli, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale*, in Dir. E Soc., 1975, pag. 563; C. Lavagna, *Ragionevolezza e legittimità costituzionale*, in Studi in memoria di Carlo Esposito, III, Padova, 1973, pag. 1573 e ss.

115 F. Picciaredda, voce *Condono, diritto tributario*, in "Enc. Giur. Treccani", vol VIII, Roma, 1988, pag. 3. Sul principio di uguaglianza, un'altra dottrina ha sostenuto che "Il discorso generale sulla clemenza tributaria, più esattamente sulle condizioni alle quali essa può risultare compatibile con l'art. 3 Cost., è incompleto, se non è tradotto sul piano operativo, cioè se non viene incorporato in una progettazione di indirizzo giurisprudenziale. Per far ciò, ci sembra necessario individuare sia i presupposti sia i requisiti strutturali necessari, in mancanza dei quali le amnistie, gli indulti e i condoni fiscali risultano costituzionalmente illegittimi. Applicando i criteri alla sede tributaria, riteniamo che per aversi un legittimo provvedimento di clemenza fiscale, occorre vi sia una situazione eccezionale che ha indotto alla commissione dell'illecito tributario e una probabilità che l'applicazione del normale regime sanzionatorio, impedendo un rapporto di maggior collaborazione fra contribuente e fisco, possa favorire una violazione futura delle leggi tributarie di maggior intensità" (G. Gladio, *op. cit.*, pagg. 57 e ss.).

116 G. Tremonti, *op. cit.*, pag. 51, sostiene: "I rapporti giuridici che si riconducono a quelle forme di pentimento operoso del *subditus*, espresse e riversate nell'imposizione definitiva in base a condono, in cui il Fisco è giuridicamente legittimato (e vincolato) ad attivare il meccanismo del prelievo a condizione che quello si sia fatto parte diligente di prestare assenso alla sua pretesa, e di proporre l'istanza relativa, sono costituzionalmente legittimi solo in quanto non definibili come tributi". Per spiegare il condono, secondo Falsitta, non c'è bisogno di congetturare metamorfosi. Il condono è semplicemente un modo di estinguere i rapporti concedendo vistosi premi a chi spontaneamente accetta di porre in essere certi atti (G. Falsitta, *op. cit.*, nota 33). Non dissimile è l'atteggiamento di chi nega che il condono sia misura premiale sul tributo, che altera i criteri di riparto prefissati, anche se lo stesso non manca di sottolineare, che il condono, se operante con vigore retroattivo e incidente sugli indici di riparto, si porrebbe in contraddizione clamorosa e

Un'altra dottrina¹¹⁷ parte dal presupposto che ogni forma di organizzazione collettiva implica modalità e criteri per il riparto delle spese occorrenti per la copertura di opere e servizi fatti nell'interesse comune. Quando poi la collettività organizzata diventa comunità politica, a qualsiasi livello, l'assetto del riparto costituisce un profilo essenziale e qualificante della costituzione materiale della comunità stessa. Nella disciplina positiva del riparto possono individuarsi due settori normativi: a) norme sostanziali in senso stretto, che pongono i criteri del concorso dei consociati alle pubbliche spese (disciplina dei presupposti, o fattispecie imponibili, dei soggetti, dell'imponibile e delle aliquote); b) norme attuative dei criteri di riparto suddetti (disciplina delle attività ed atti dei privati e della pubblica amministrazione, contenzioso, sanzioni, etc.). Il Fedele osserva giustamente che "nel diritto tributario sostanziale non dovrebbe avere rilevanza l'interesse dello Stato – apparato all'agevole e costante percezione delle entrate tributarie; esso può trovare spazio solo nella disciplina dell'attuazione dei tributi".

Le norme de qua restano costituzionalmente legittime solo se alterano, eventualmente, le norme attuative dei criteri di riparto e non si spingono oltre fino a modificare gli stessi criteri di riparto. Ciò implica che le norme condonistiche possono modificare la riscossione, le sanzioni, il contenzioso, le dichiarazioni, etc; ma giammai possono andare ad alterare gli indici di riparto fissati dal diritto tributario sostanziale (aliquote, regole sull'imponibile, soggetti, etc.)

Infatti, l'imposta nasce per ripartire fra i consociati una spesa comune ed, a tal fine, oltre alla individuazione del soggetto passivo, contiene anche la indicazione degli indici di riparto, dei fatti o delle situazioni dalle quali si fa dipendere la quota di contribuzione di ciascuno ed il corrispondente debito d'imposta. Si tratta evidentemente di fatti e situazioni che attengono al conflitto tutto interno fra contribuente e gli altri contribuenti, in relazione al dovere di partecipazione individuale alla contribuzione, e non al conflitto d'interessi fra Stato e contribuente. Il credito di cui è titolare l'Erario nei confronti di un contribuente, quindi, è una quota e la sua mancata riscossione riguarda non solo l'Erario, ma si riflette sulla

stridente con principi costituzionali di eguaglianza e di capacità contributiva (C. Preziosi, *op. cit.*, pag. 312).

117 A. Fedele, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in Riv. Dir. Trib., 2002, I, pag. 31.

posizione di chi non ha beneficiato della rinuncia.

La legislazione condonistica è dunque incostituzionale nel momento in cui altera i criteri di riparto con efficacia retroattiva, limitatamente a coloro che non hanno correttamente adempiuto all'obbligazione tributaria. E' ovvio, quindi, che l'ingiustizia tributaria non si risolve solamente nel non pagamento di un tributo, ma tale violazione si ripercuote sul patrimonio di altri contribuenti che sono titolari di una vera e propria posizione di diritto soggettivo nei confronti di ciascuno degli altri condebitori. Appare, invece, perfettamente coerente con i principi costituzionali di solidarietà, di uguaglianza e di concorso alla spesa pubblica un condono limitato alle sanzioni (cosiddetto condono impuro)¹¹⁸.

Anche la giurisprudenza costituzionale sul modo di intendere i profili costituzionali della fiscalità individua un "interesse fiscale", costituzionalmente protetto, alla pronta e perequata percezione del tributo. Formula verbale con cui è fatto palese che la prontezza, con tutto ciò che essa implica in termini di semplificazione, agevolezza e sveltezza, non può sacrificare il profilo sostanziale del giusto riparto (perequata percezione)¹¹⁹.

7 GIUSTIFICAZIONI DI LETTIMITA' COSTITUZIONALE DA PARTE DELLA CONSULTA

Diversamente la giurisprudenza della Corte Costituzionale ha risolto le questioni di costituzionalità relative ai condoni affermando la perfetta coerenza della normativa in materia di condono fiscale con i principi costituzionali. Infatti, il condono fiscale è essenzialmente diretto a soddisfare l'interesse costituzionale all'acquisizione delle disponibilità finanziarie necessarie a sostenere le pubbliche spese, incentivando la definizione semplificata e spedita delle pendenze fiscali mediante il parziale pagamento del debito tributario.

Secondo la Consulta la legge di condono pone l'interessato di fronte ad una alternativa: o soggiacere alla pretesa della pubblica amministrazione

¹¹⁸ F. Ardito, *Profili di incostituzionalità della legislazione condonistica*, in *Rass. Trib.*, n° 6, dicembre 2003, pagg. 1890 e ss.

¹¹⁹ G. Falsitta, *op. cit.*, pag. 32.

onde definire la pendenza tributaria attraverso la richiesta del beneficio o esperire i rimedi giuridici che la legge prevede per contrastare la pretesa stessa. Tutto ciò si inserisce razionalmente in quelle che sono le finalità del provvedimento di clemenza: una regolamentazione giuridica del rapporto pendente tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria che renda indenne l'interessato dalle sanzioni conseguenti al mancato adempimento del quale la legge tributaria gli fa carico e che dirima, nel contempo, ogni controversia in ordine alla regolarità della obbligazione tributaria alla sua fonte. Presupposto dell'applicazione del provvedimento di clemenza è senz'altro l'accettazione volontaria e non obbligatoria delle condizioni che la legge di condono impone al debitore tributario perché possa beneficiarne.

Una volta accettate le condizioni, automaticamente la pretesa contributiva della pubblica amministrazione, consacrata dall'atto originario di imposizione di tributo, trova una sua concreta e valida legittimazione. Con queste parole la Corte Costituzionale con sentenza del 1975 n° 185 ha giustificato la legittimità del condono fiscale dichiarando la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionali in merito all'alla violazione dell'art. 53 cost.¹²⁰.

In particolare la Consulta afferma che: " l'istituto del condono costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un'analisi delle varie componenti dei redditi ed esaurisce il rapporto stesso mediante una definizione forfettaria e immediata, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso e non in quella dell'accertamento dell'imponibile¹²¹"; questa è la concezione del condono secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, un istituto preordinato ad acquisire allo Stato ulteriori entrate.

Si tratta di un indirizzo consolidato che viene ribadito dalla stessa consulta all'interno di una precedente sentenza del 1981, laddove la Corte afferma che il meccanismo del condono è subordinato ad una duplice

120 La corte costituzionale si è espresso più volte sulla manifesta infondatezza della violazione dell'art. 53 cost.: con sentenza n. 185 del 1975, con sentenze nn. 183 e 270 del 2007, con sentenza n. 356 del 2008 e con ordinanza n. 109 del 2009. In linea generale la Corte è stata sempre richiamata a pronunciarsi sulla violazione dell'art. 3 cost. Al tal proposito v. Corte Costituzionale sentenza n. 32 del 1976; nn. 79 e 96 del 1980. Il richiamo all'art. 3 della Cost., costituisce una costante in tema di clemenza tributaria: sentenza n. 85 del 1965, nn. 121 e 148 del 1967.

121 Corte Costituzionale 13 luglio 1995, n.321, in E. De Mita *Fisco e Costituzione*, Vol. III, 1993 2002, Giuffrè, Milano, 2003, pag. 323.

condizione “ la mancata definizione della controversia da una parte, e dall'altra la certezza di acquisire all'Erario un introito anche ridotto ma che si qualifichi come ulteriore se riguardato dal punto di vista delle entrate acquisite al momento dell'emanazione del decreto-legge¹²²”.

Quella della Corte è stata una visione politicamente realistica, che ha come finalità quello di mettere il condono a riparo da censure per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione: il condono è un istituto meramente procedimentale che il contribuente è libero di chiedere, traendone beneficio, un istituto che non pone dunque problemi di parità di trattamento; è quanto afferma la Corte Costituzionale in una pronuncia del 1986¹²³ laddove dinanzi alla Consulta fu sollevata una questione di legittimità Costituzionale della legge di condono del 1973 rispetto agli artt. 3 e 53 Cost. , relativamente alla quale la stessa afferma che: “Quanto al dedotto contrasto con l'art.3 Cost. , va osservato che il sistema delineato dalla disposizione impugnata, ed i rigidi criteri di automatismo per l'accertamento dell'imponibile da esso introdotti, trovano razionale giustificazione proprio nella rilevata esigenza di una rapida definizione delle pendenze relative alle imposte abrogate e di una tempestiva acquisizione da parte dell'Erario di un introito anche se ridotto”¹²⁴.

Dunque anche in questa sentenza la Consulta rispetto alla questione sollevata, argomenta in termini di buon senso, valutando l'interesse dello Stato a procacciarsi un certo gettito e l'interesse del contribuente a chiudere la controversia risparmiando interessi e sanzioni.

Al fine di giustificare la conformità della legge di condono all'art. 3 Cost. la Corte nella su citata sentenza sostiene che: “d'altra parte, poiché il detto sistema poteva non sempre riuscire vantaggioso per il contribuente, appunto a causa della liquidazione degli imponibili secondo criteri rigidamente prefissati ex lege , non ne è stata prevista una applicazione obbligatoria, né la sua attuazione è stata rimessa al discrezionalità dell'amministrazione; al contrario, è stato razionalmente stabilito che la definizione in via amministrativa delle controversie tributarie potesse aver luogo soltanto a seguito di esplicita istanza del contribuente:

122 Corte Costituzionale 26 febbraio 1981, n. 33, in E.De Mita, *Fisco e costituzione* , Vol. I, 1957-1983, Giuffrè, Milano, 1984, pagg. 577 e ss.

123 Sentenza Corte Costituzionale n° 175 del 1986.

124 Corte Costituzionale 7 luglio 1986, n.172, in E. De Mita, *Fisco e Costituzione*, Vol. II, 1984-1992, Giuffrè, Milano, 1993, pag.412.

quest'ultimo, con l'impiego della normale diligenza, ben avrebbe potuto conoscere, il risultato economico della definizione da darsi alla pendenza, e pertanto avrebbe potuto liberamente decidere, secondo un personale giudizio di convenienza, di rimanere assoggettato all'ordinario sistema di accertamento o di chiedere che quella sua pendenza venisse definita col predetto particolare procedimento automatico¹²⁵; secondo i giudici delle leggi, quindi, questa facoltà di scelta che viene concessa a tutti i contribuenti, integra una efficace garanzia dei loro interessi e un beneficio per tutti i contribuenti, non potendosi pertanto ravvisare alcuna violazione al principio di eguaglianza.

La natura procedimentale, affermata dalla giurisprudenza, che escluderebbe la disparità di trattamento, anche in considerazione della libertà del contribuente di chiederlo, è ben lontano dal realismo giuridico; la tesi sostenuta dalla giurisprudenza per escludere l'illegittimità costituzionale della legislazione condonistica è permeata da "un formalismo offensivo dei più elementari criteri di giustizia sostanziale: un condono che vive nell'iperuranio del più vieto formalismo giuridico"¹²⁶. Vale la pena di fermarsi su quei punti che la Consulta adduce a giustificazione della legittimità costituzionale del condono: la necessità di procurare altre entrate e ridurre il contenzioso tributario.

Quest'ultima esigenza oggi non c'è più dopo gli effetti decongestionanti del concordato.

In ordine alla esigenza di procurare altre entrate, questa finalità attribuisce al condono un effetto di azzeramento di tutte le vicende che lo hanno preceduto, poiché la legge di condono si sostituisce a tutte le leggi precedenti e la sua disciplina è sostitutiva di quella preesistente.

Va detto che mentre la legge parla chiaramente di "definizione agevolata", la Corte è costretta a rifugiarsi dietro un concetto di estinzione dei rapporti di base che è incompatibile con il concetto della loro definizione¹²⁷; non c'è in realtà alcuna soppressione della vecchia normativa, in quanto i rapporti giuridici disciplinati con la legge di condono sono individuati in base ad essa (presupposti, periodi, soggetti).

125 Corte Costituzionale 7 luglio 1986, n.172, in E. De Mita *Fisco e Costituzione*, cit, pag.412.

126 E. De Mita, *Il condono fiscale*, cit, pag. 6.

127 Si veda la L. 289/2002 agli artt. 7, 9, 11, 12, 15 e 16, dove si parla ripetutamente di definizione.

Ciò che caratterizza il condono è la definitività di quei rapporti ottenuta con il pagamento di una somma ridotta determinando, non una riconsiderazione della capacità contributiva, ma un ritocco arbitrario dell'entità dell'imposta che deve essere tale da sollecitare l'interesse all'adesione.

Da ciò è agevole desumere che la legge di condono va censurata costituzionalmente in quanto "alterazione arbitraria e priva di indici apprezzabili di capacità contributiva, preordinata solo al successo dello stesso provvedimento di condono in termini di gettito"¹²⁸.

La situazione che determina la più rilevante violazione del principio di capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost., è rappresentata da quei condoni consentiti nel caso di omessa dichiarazione con la previsione di cifre assolutamente forfettarie che prescindono da atti di accertamento; è sufficiente leggere quanto previsto in tema di omessa dichiarazione dai condoni più importanti per rendersi conto di come in queste fattispecie l'arbitrarietà raggiunga veramente l'apice: ad esempio l'art. 9 comma 8 della legge 289/2002 dispone che "nel caso di omessa presentazione delle dichiarazioni relative ai tributi di cui al comma 1, è dovuto, per ciascuna di esse e per ciascuna annualità, un importo pari a 1500 euro per le persone fisiche, elevato a 3000 euro per le società e le associazioni"¹²⁹.

Nella verifica di costituzionalità, dunque, uno dei principi che viene violato dalla legislazione condonistica è proprio quello della capacità contributiva, poiché mentre la legge ordinaria disciplina le imposte in modo da operare un riparto delle entrate secondo criteri di una data capacità contributiva oggetto delle singole imposte, diversamente la legge di condono, non rivede quel riparto introducendo nuovi indici di capacità contributiva ma introduce criteri del tutto arbitrari ed astratti che integrano una violazione al principio di cui all'art. 53 Cost..

L'unica ipotesi in cui secondo la dottrina non vi sarebbe alcuna violazione di principi costituzionali, è quella che viene indicata dalla Consulta nella pronuncia del 1981, laddove quest'ultima supera la censura di incostituzionalità, sulla base del rilievo che il condono non attiene al sistema di imposizione, regolato dalle leggi d'imposta, disponendo solo in ordine alla definizione delle controversie relative alle imposte soppresse a

¹²⁸ E. De Mita, *op. cit.*, pag. 7

¹²⁹ Art. 9 legge 27 dicembre 2002, n. 289.

seguito della riforma tributaria, in funzione di regime transitorio¹³⁰; questa sentenza, incentrata sulla considerazione del regime transitorio, sembra più persuasiva, e corrisponde alle originarie intenzioni del legislatore della prima riforma.

Un ulteriore elemento su cui la Consulta¹³¹ non ha mai affrontato in maniera puntuale il fondamentale profilo del *vulnus* al sistema per alterazione dell'obbligo di parità di trattamento nel riparto delle imposte

¹³⁰ Corte Costituzionale 7 luglio 1986, n.172, in E. De Mita, *Fisco e Costituzione*, cit, pag. 412.

¹³¹ Dei primi anni novanta (trascurando la giurisprudenza del decennio 1980-1990) vanno segnalate alcune importanti pronunce (ordd. Nn. 361/1992, 50/1993 e 172/1993), aventi ad oggetto sia la disciplina condonistica introdotta dalla legge 429/1982, sia quella della legge 413/1991. Esse pronunce non si sono limitate ad esaminare la disparità di trattamento tra "categorie" di contribuenti ammessi a diversificate tipologie di condono, ma si sono incentrate, più in generale, sulla disparità di trattamento, provocata dalle discipline di definizione agevolata, tra contribuenti che decidevano di beneficiarne e contribuenti che per contro avevano regolarmente pagato i tributi e non potevano fruire di "agevolazione" alcuna.

Nei casi *de quibus*, la Consulta –chiamata a decidere sulla violazione degli artt. 53 comma 1, 97 comma 1 e 3 della carta Costituzionale- ha respinto le censure facendo leva sulla propria precedente giurisprudenza, secondo cui, in considerazione delle finalità da perseguire (riduzione del contenzioso tributario e realizzazione spedita del gettito delle imposte), le disposizioni che prevedono il condono tributario sono costituzionalmente legittime, non violando la parità di trattamento anche tra i contribuenti che avevano in precedenza regolarmente adempiuto all'obbligazione tributaria e quelli che invece accedevano al condono.

Sempre in tema di disparità di trattamento, la Consulta si è pronunciata con l'ord. 550/2000, avente ad oggetto l'art. 38 comma 5 della legge 413/1991, nella parte in cui stabiliva che il contribuente –il quale intendeva presentare la dichiarazione integrativa per la definizione automatica di tutti i periodi di imposta ancora accertabili- doveva versare, ai fini della definizione automatica dei periodi di imposta per i quali non era stata presentata la dichiarazione dei redditi, un importo forfettario pari a lire 2.000.000, per ciascuno dei periodi stessi.

Stando a quanto affermato dal giudice *a quo*, la summenzionata disposizione causava la seguente, duplice disparità: a) tra i contribuenti che non avevano "fisiologicamente" presentato la dichiarazione, in quanto effettivamente non tenuti alla presentazione, e contribuenti che "patologicamente" l'avevano omessa nell'ambito di una violazione di legge; b) tra contribuenti che non l'avevano presentata, in quanto effettivamente non tenuti, e che dovevano in ogni caso versare lire 2.000.000 per ciascuno dei periodi d'imposta, e contribuenti che, avendola comunque presentata, magari anche infedele, dovevano versare sole lire 1.000.000.

Anche in questa pronuncia, la Consulta ha attinto dai propri precedenti giurisprudenziali, affermando che: a) la definizione agevolata del rapporto tributario mediante condono fiscale, non è di per se in contrasto con i principi fissati dalla Costituzione in materia tributaria; d) le esigenze di rapida percezione del gettito di cui è latrice la disciplina condonistica, non collidono con procedimenti semplificatori e forfettari per la determinazione del *quantum* da versare (come nel caso di specie); c) in ogni caso, si tratta di disciplina attivabile tramite la libera facoltà del contribuente; d) anche laddove il contribuente non sia ancora stato accertato, il condono potrebbe rivelarsi appetibile per raggiungere la certezza legale di aver chiuso le proprie posizioni con il Fisco ed evitare contenzioso futuro (G. Falsitta, *La evanescente consistenza del principio di eguaglianza in una sentenza della Consulta di salvataggio della legislazione condonistica*, in Riv. di Dir. Trib., n° 4/2009, vol. XIX, pag 194, n. 4).

causata dalle normative condonistiche dell'ultimo quarantennio, è costituito dal principio di uguaglianza ex art. 3 Cost., norma rilevante per la disciplina delimitatrice della clemenza.

Con il provvedimento di clemenza si determina infatti, una situazione per la quale tra tutti i fatti che integrano la trasgressione di una stessa norma solo alcuni e non altri, beneficiati dagli effetti sospensivi o estintivi del provvedimento stesso in ragione del mero elemento temporale della commissione, finiscono per ricevere la sanzione secondo le prescrizioni della legge comune.

Tale constatazione, per quanto ovvia, è sfuggita per anni ai primi commentatori degli istituti di clemenza, che hanno dedicato le loro indagini ai soli profili procedurali dell'art. 79 Cost.¹³².

Dinanzi alla sbrigativa e poco motivata configurazione della clemenza, qualc area franca del principio di uguaglianza, semplicemente perché esiste un art 79 Cost. che contempla amnistia e indulto, lo Zagrebelski ed il Pulitanò, hanno messo in rilievo come una deroga al normale regime penale, per semplici motivi di tempo di commissione del reato, può configurare una violazione dell'art. 3 Cost. e che, se è vero che la clemenza penale è prevista dalla costituzione, ciò però non comporta un accantonamento indiscriminato dell'art. 3, ma piuttosto una riconduzione della clemenza nei binari di questa norma¹³³. In particolare, il Pulitanò afferma che: "in quanto improntata alle ricorrenti amnistic, la giustizia penale italiana, si è dunque ispirata a criteri di discriminazione, rendendo illusoria l'uguaglianza dei rei davanti alla legge¹³⁴".

Secondo la Corte non esisterebbe alcuna disparità di trattamento, perché nessun contribuente sarebbe obbligato ad aderire alla legge di condono, mentre chi ne ha interesse può sempre richiederlo; ciò è espressamente affermato dalla stessa Consulta nella sentenza del 7 luglio 1986 n. 172, laddove viene posta in rilievo questa facoltà di scelta, concessa a tutti i contribuenti, che escluderebbe qualsiasi violazione dell'art. 3 della Costituzione.

La Corte Costituzionale affronta questo argomento anche all'interno

132 Ad es. si veda M. Palmerini, *Profili costituzionali dell'amnistia e dell'indulto* (art. 79 Cost.), in Riv. Trim. Dir. Pub., 1954, pagg. 70 ss.

133 G. Gladio, *Profili costituzionali dell'amnistia dell'indulto e del condono fiscale*, cit, pag. 40.

134 D. Pulitanò, *Il significato della clemenza*, in Quale Giustizia, 1970, n. 2, pag. 111.

di una precedente sentenza del 1981 nella quale afferma: "Non si può negare in primo luogo, che diversa sia la situazione di chi ha già pagato e di chi può definire la controversia pagando; né la diversità di trattamento tra queste due categorie di contribuenti è irragionevole, nel senso che la differenza presupposta come criterio di distinzione corrisponde alle finalità assunte dal legislatore e caratterizzanti il provvedimento"¹³⁵; e ancora in una pronuncia del 1980 la corte sostiene che "in questo quadro di esigenze eccezionali, il principio di eguaglianza non poteva essere attuato realizzando la parità di trattamento in ordine alle situazioni iniziali che avevano provocato la controversia o la pendenza tributaria, ma solo estendendo al massimo la possibilità per tutti i contribuenti di chiedere l'applicazione, del provvedimento agevolativo"¹³⁶.

Diversamente da quanto sostenuto dalla Consulta nelle molteplici sentenze che si sono susseguite nell'arco di un decennio, è abbastanza evidente come le varie leggi di condono violino l'art 3 della Costituzione, laddove determinano una manifesta sperequazione tra i contribuenti: la legge, infatti, non solo esclude dalla fruibilità del beneficio quei contribuenti che abbiano rettamete pagato il tributo, ma prevede una serie di presupposti diversamente articolati che precludono a molti contribuenti la possibilità di richiedere la definizione agevolata.

Come affermato da una autorevole dottrina sussiste, più in generale, un'incompatibilità fra l'art. 3 e la clemenza, "stante il fatto che situazioni perfettamente identiche possono essere trattate in modo differente a seconda che il fatto criminoso sia stato commesso immediatamente primo o immediatamente dopo lo scadere di quel termine"¹³⁷.

La medesima opinione è espressa anche dal Pulitanò¹³⁸, il quale nel porre in rilievo la funzione di "pacificazione" della clemenza, a seguito di periodi di eccezionali conflitti politico-sociali, sottolinea come tale pacificazione abbia un costo molto elevato, in quanto "ogni amnistia costituisce, essa stessa, una rottura della legalità", poiché "per effetto del provvedimento di clemenza si determina, in luogo dell'eguaglianza

135 Corte Costituzionale sentenza 26 febbraio 1981, n. 33.

136 Corte Costituzionale sentenza del 25 giugno 1980.

137 G. Zagrebelski G., voce *Indulto (diritto Costituzionale)*, in Enc. Dir., XXI, Milano, 1971, pag. 247.

138 D. Pulitanò, *op. cit.*, pag. 109.

davanti alla legge, una disuguaglianza”.

Secondo Zagrebelski¹³⁹ è ovvio che non è possibile sostenere l'illegittimità costituzionale degli istituti di clemenza *sic et simpliciter*, data la loro previsione da parte dell'art. 79 Cost; per questo motivo si è proposto di modellare “l'istituto dell'ammnistia e dell'indulto in maniera tale che esso non apporti deroga al principio di uguaglianza” e si è aggiunto che “perché ciò possa avvenire, occorre che le categorie di soggetti cui i provvedimenti di clemenza si riferiscono siano individuate attraverso l'utilizzazione di elementi già totalmente realizzati, e presumibilmente insuscettibili di riprodursi in futuro in quanto connessi a circostanze eccezionali”.

È chiaro, infatti, che in presenza di circostanze eccezionali, che Zagrebelski individua in eventi quali, sommosse popolari, lotte sindacali, calamità naturali, congiunture economiche sfavorevoli, ecc., i provvedimenti di clemenza risulteranno perfettamente compatibili con il principio di uguaglianza, che va inteso come divieto di trattare diversamente situazioni ragionevolmente analoghe.

L'impostazione assolutamente innovativa dell'autore, si concentra, però, esclusivamente sull'ammnistia e sull'indulto trascurando del tutto qualsivoglia riferimento al condono fiscale.

Se la differenza fra amnistia e condono sta solo nel tipo di sanzione (penali nel primo caso, amministrative nel secondo), e non nella struttura dei provvedimenti, le considerazioni critiche sulla clemenza fiscale, attenendo alla struttura devono estendersi anche ai provvedimenti di condono amministrativo (fiscale)¹⁴⁰.

Dunque al pari dell'ammnistia e dell'indulto, anche il condono fiscale risulterà conforme al principio di uguaglianza, laddove si faccia ricorso a criteri di ragionevolezza che sostengano i motivi concreti dell'adozione del provvedimento; è chiaro, per dirla con lo Zagrebelski, che tali evenienze giustificative del provvedimento di clemenza dovranno essere eccezionali, al fine di evitare una illecita discriminazione dei contribuenti, che in presenza di analoghe circostanze, subiranno un trattamento differenziato.

L'istituto del condono fiscale secondo la Corte costituzionale che lo

139 G. Zagrebelski, *op. cit.*, pag. 247.

140 G. Gladio, *Profili costituzionali dell'ammnistia dell'indulto e del condono fiscale*, cit., pag. 41.

legittima, "è una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un'analisi delle varie componenti dei redditi ed esaurisce il rapporto stesso mediante una definizione forfettaria e immediata, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso e non in quella dell'accertamento dell'imponibile"¹⁴¹.

In conclusione, per dirla con De Mita la legislazione condonistica viola il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della costituzione, perché essa introduce criteri del tutto arbitrari ed astratti, negando anche il rimborso delle imposte già pagate ed eccedenti quelle condonate e assumendo come presupposto gli atti formali della procedura di accertamento, che, come tali, non sono indici di capacità contributiva, o addirittura imponendo il condono per più periodi anche per chi non vi avrebbe interesse¹⁴².

8 LA VIOLAZIONI DEL DIRITTO COMUNITARIO E LA CONDANNA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

La dottrina autorevole sostiene che il condono fiscale va vietato perché contrario alla concorrenza.

Nelle numerose fattispecie in cui la legge di condono ha come destinatario le imprese (fattispecie che oltre ad essere assai numerose, sono altresì le più importanti ai fini del gettito che ci si attende dal provvedimento) e nelle quali il premio non consiste solo nell'abbandono delle sanzioni ma anche nella manipolazione degli indici di riparto e nel parziale azzeramento del tributo, palesemente si viene ad accordare un

¹⁴¹ Corte Costituzionale sentenza del 26 febbraio 1995 n. 321.

¹⁴² E. De Mita, *Il condono fiscale tra genesi e politica e limiti costituzionali*, in *Il Fisco*, n. 47/2003 pag 1-7313. In un articolo apparso su *Il Sole 24 Ore* del 28 dicembre 2008, il De Mita mette in evidenza che la Consulta, chiamata a pronunciarsi in merito alla questione di legittimità costituzionale rispetto agli artt. 3, 24 e 97, veniva indirettamente investita anche di pronunciarsi rispetto ad alcune disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000). L'autore afferma, infatti, che "Sarebbe stato interessante avere una pronuncia del giudice delle leggi sulla portata dello Statuto, in particolare con riferimento a quella giurisprudenza della Cassazione che ne ha dato una portata pratica di quasi legge costituzionale. E sarebbe opportuno una decisione della Consulta che avalli (o meno) il rilievo costituzionale dello Statuto". Secondo, De Mita, la Corte potrebbe rivedere la sua precedente giurisprudenza, anche perché non succedrebbe niente in punto di gettito: a quell'ora, tutti i rapporti saranno esauriti. Ma una nuova precisazione dei limiti sarebbe quanto mai utile.

aiuto di Stato alle imprese, aiuto non riservato a tutti gli operatori ma ad una esigua parte di essi (i violatori della legge)¹⁴³. Ciò potrebbe minare, quindi, quei principi cui la Comunità europea si è ispirata: libera concorrenza in un libero mercato¹⁴⁴.

Gli artt. 92 e 93 del Trattato istitutivo della Comunità Europea¹⁴⁵, infatti, sanciscono l'incompatibilità con i principi del mercato comune degli aiuti concessi dagli Stati alle imprese quando producono il risultato di ostacolare gli scambi e di falsare la concorrenza.

La Corte di Giustizia ha da tempo riconosciuto che le misure adottate in materia di agevolazioni fiscali, poiché creano una posizione favorevole ad una parte delle imprese, pur non comportando un vero proprio trasferimento, falsano la concorrenza del mercato a favore di chi si avvale della misura¹⁴⁶. Il condono, quindi, può essere considerato un aiuto fiscale perché crea un vantaggio per una parte dei contribuenti sotto forma di quasi-esenzione-fiscale¹⁴⁷.

143 G. Falsitta, *I condoni fiscali*, cit., pag. 804. E. De Mita, *All'Università...*, cit., pag. 4.

144 Per qualificare un'azione di uno Stato membro come aiuti di Stato è necessario che la misura adempie cumulativamente quattro requisiti: 1) conferire ai beneficiari un vantaggio specifico, che alleggerisca gli oneri gravanti sul loro bilancio; 2) prevedere l'erogazione del vantaggio sotto forma di risorse statali; 3) incidere sulla concorrenza e sugli scambi fra Stati membri; 4) essere selettiva, ossia diretta a favorire soltanto talune imprese o talune produzioni, in contrapposizione alle misure generali, che favoriscono, in pari misura, tutti gli agenti economici operanti nel territorio di uno Stato membro. Per una maggiore disamina sugli aiuti di Stato: Ballarino-Bellodi, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997; M. Ingresso, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, 2009; Pinotti, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000; F. Fichera, *Gli aiuti di Stato nell'ordinamento comunitario*, in Riv. di Dir. Fin. e Sc. delle Fin., 1998, pag. 97.

145 L'Articolo 92 recita: Per quanto riguarda le imposizioni diverse dalle imposte sulla cifra d'affari, dalle imposte di consumo e dalle altre imposte indirette, si possono operare esoneri e rimborsi all'esportazione negli altri Stati membri e introdurre tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati membri, soltanto qualora le misure progettate siano state preventivamente approvate per un periodo limitato dal Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata su proposta della Commissione.

L'Articolo 93 recita: Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno entro il termine previsto dall'articolo 14.

146 Sentenza Corte di Giustizia del 15 marzo 1994, causa C-397/92, Banco Exterior d'España, Racc., 1994, I-977.

147 Si consideri, a titolo esemplificativo, la sopravvenienza attiva che emerge in forza degli artt. 8 e 14 della L. 289/2002: l'iscrizione delle attività estere comporta l'emersione di una

Nei paragrafi precedenti, si è potuto rilevare che il condono fiscale ha potuto sostare indenne al giudizio di legittimità della Consulta, ma non ha avuto vita altrettanto facile in sede comunitaria così come si è sempre auspicato un'autorevole dottrina¹⁴⁸ che da tempo si aspettava una sentenza del genere.

Infatti, con sentenza emanata il 17 luglio 2008 e relativa alla causa C-132/06, la Corte di Giustizia si è misurata con un argomento e un tema alquanto controverso, che è quello degli istituti di sanatoria fiscale ed ha condannato l'Italia imputandole la responsabilità di aver violato gli obblighi imposti dalla sesta direttiva Iva e dall'articolo 10 del Trattato Ce¹⁴⁹ agli Stati membri, finalizzati a garantire che le autorità nazionali assoggettino le operazioni rientranti nell'ambito di applicazione del tributo all'imposta sul valore aggiunto, mediante applicazione di un'aliquota comune ed una base imponibile determinata in modo uniforme, nel rispetto dei principi comunitari di neutralità fiscale e di universalità, diretti a realizzare una sana concorrenza nel mercato comune.

La su citata causa C-132/06 è stata avviata dalla Corte di Giustizia comunitaria a seguito di un ricorso presentato il 7 marzo 2006 dalla Commissione Europea contro l'Italia. La Commissione ha ritenuto che le disposizioni in materia di condono Iva contenute nella legge n. 289 del

corrispondente componente positiva di reddito, che è costituita da una sopravvenienza attiva di pari importo rispetto alla attività regolarizzata (Circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E del 15 gennaio 2003).

In regime normale ossia in regime extra-condono questa sopravvenienza avrebbe dovuto subire una tassazione reddituale di circa il 41% per Irpeg (oggi IRES) e Irap, oltre ad ulteriori imposizioni, che variano a seconda della natura dei beni reintrodotti in Italia a seguito della emersione. Il comma 5 dell'art. 8 sostituisce a questa miriade di tributi normali una imposta sostitutiva onnicomprensiva del 6%: una vera meschinità che ci permette di affermare che nel caso in esame l'esonero o abbuono del tributo si traduce in un cospicuo ed eclatante aiuto di stato, violando così la normativa comunitaria (G. Falsitta, *I condoni*, cit., pag. 804).

148 In un articolo apparso sulle pagine de *Il Sole 24 Ore* del 23 settembre 2007, il De Mita scriveva a chiusura dell'articolo che "La decisione dipenderà, presumibilmente, dalla considerazione dell'entità degli interessi in gioco, vale a dire dagli avvisi di accertamento annullabili per una eventuale incostituzionalità della proroga dei termini. E' probabile che per avere una valutazione definitiva sulla legittimità del condono fiscale dal punto di vista dei principi generali, si debba attendere la giurisprudenza della Corte di giustizia (anche se questa non è insensibile ai risvolti pratici delle questioni esaminate)". Come si vede il giudizio della Corte di giustizia non si è fatto attendere.

149 Art. 10 Trattato CE: "Gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti."

2002, che consentivano a tutti i soggetti passivi di regolarizzare una serie di imposte non corrisposte, compresa l'Iva, comportassero una rinuncia generale e indiscriminata all'attività di accertamento e riscossione dell'imposta, con gravi conseguenze sul corretto funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto e sulla regolare riscossione delle risorse proprie della Comunità.

Più in particolare la Commissione ha osservato che, mediante l'approvazione della legge di condono, la Repubblica italiana ha palesemente violato quel duplice obbligo, che scaturisce dagli artt. 2 e 22 della sesta direttiva¹⁵⁰ e dall'art. 10 UE, gravante in capo a ciascuno Stato membro, di adottare, da un lato tutti gli atti legislativi di diritto nazionale necessari a dare attuazione alla VI Direttiva e dall'altro di mettere in atto tutte le misure di natura amministrativa necessarie ad assicurare l'osservanza, da parte dei soggetti passivi Iva, degli obblighi derivanti dalla medesima direttiva¹⁵¹. A giudizio della Commissione, se è vero che il Trattato consente agli Stati membri di adottare opportune iniziative per assicurare l'esatto incameramento dell'imposta e ad evitare le frodi, è pur vero, altresì, che l'Italia è andata ben oltre i limiti consentiti, costituendo il condono una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di accertamento e verifica, laddove ai sensi della direttiva ogni accordo di condono raggiunto con i contribuenti dovrebbe essere deciso caso per

150 Per maggiore comprensione delle motivazioni della sentenza, bisogna partire dal contesto nel quale sono inseriti gli articoli 2 e 22 della VI direttiva. L'IVA per definizione è considerata una imposta comunitaria, pertanto essa rappresenta il modello più avanzato di armonizzazione degli ordinamenti comunitari. La rinuncia, da parte degli Stati membri di parte delle loro competenze in materia fiscale, a favore di una disciplina comune IVA, si comprende facilmente: essendo stato fissato, come primo obiettivo del progetto europeo, la soppressione delle frontiere fiscali e la libera circolazione delle merci, risultava chiaro che l'armonizzazione degli aspetti essenziali dell'IVA fosse complementare al loro raggiungimento, stante che si tratta di un'imposta che è incorporata nei prezzi dei beni e servizi scambiati all'interno dell'Unione e che, per ciò stesso, si ripercuote direttamente e visibilmente negli scambi intracomunitari (Burgio, *La politica fiscale della Ce: bilanci e prospettive*, in *Dir. e Prat. Trib.*, I, 1978, pag. 1121 e ss.; Sacchetto, *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Dir. e Prat. Trib.*, I, 1989, pag. 281; Majocchi, *L'armonizzazione europea in campo fiscale*, in *Il Politico/Quaderni*, 1994, pag. 33 e ss.). Inoltre l'IVA rappresenta una delle quattro fonti di entrata, insieme ai diritti agricoli ai dazi doganali e alla risorsa PNL, che finanziano il bilancio comunitario, pertanto l'Unione ha un interesse finanziario diretto ad una corretta ed uniforme applicazione della legislazione comunitaria (per una maggiore disamina, v. E. M. Piccirilli, *Il finanziamento del bilancio comunitario*, in *Diritto della finanza pubblica europea*, a cura di Di Renzo e Perrone Capano, ESI, 2008, pag. 189 e ss.).

151 F. Rapisarda, *La Corte di Giustizia boccia il condono Iva*, in *Il Fisco*, n. 30, del 28 luglio 2008, p. 5508.

caso¹⁵².

La Commissione lamenta, infine, che il governo italiano ha causato una sostanziale e grave alterazione al principio di neutralità dell'Iva e di parità di trattamento tra soggetti passivi.

A fronte di tali rilievi, la difesa dell'Italia ha fatto leva sostanzialmente sul fatto che si può far ricorso al condono soltanto entro determinati limiti e che esso costituisce una misura effettiva, che rientra nel margine di discrezionalità di cui godono gli Stati membri, finalizzata a garantire il recupero di somme che altrimenti le autorità fiscali dovrebbero considerare perse; non si può usufruire del condono quando le irregolarità sono già emerse; gli importi versati sulla base del condono possono essere raffrontati con i dati contenuti nelle dichiarazioni presentate e che, qualora siano già state formulate richieste di rimborso, l'adesione alla procedura di condono non preclude eventuali verifiche della legittimità di queste.

Il Governo Italiano partendo dal presupposto che la questione poteva essere solo finanziaria, vista che la Repubblica Italiana è tenuta a contribuire al finanziamento del bilancio comunitario anche attraverso la cessione in quota delle sue entrate proveniente dall'Iva, ha pensato che potesse dirimere la questione fornendo dati finanziari di entrata da condono, sicuramente maggiori rispetto alle entrate normali¹⁵³.

La Corte, invece, parte dalla considerazione della valenza dei condoni fiscali che implicano di solito l'immunità da condanne penali, da ammende e da (alcuni o tutti i) pagamenti a titolo di interessi; in particolare si ricorda che altrettanto comunemente, tuttavia, i condoni richiedono l'integrale pagamento degli importi dovuti e non implicano la preclusione di ogni verifica.

152 R. Salerno, *Sul condono Iva l'Italia al vaglio della Corte*, in *Il Fisco Oggi* del 25 ottobre 2007.

153 Per meglio illustrare la convenienza dell'operazione ed i maggiori gettiti conseguiti, il governo italiano specifica che, "complessivamente, 162mila soggetti passivi si sono avvalsi del beneficio del condono ex articolo 8 e 750mila del condono ex articolo 9". Nel 2003 l'importo globale recuperato (1.938 milioni di euro) equivaleva a circa l'1,9 per cento dell'Iva complessiva (euro 101.890) riscossa quell'anno; per contro l'Iva recuperata con le ordinarie verifiche negli anni compresi tra il 1999 e il 2002 era notevolmente inferiore, oscillando tra 140 milioni di euro e 357 milioni di euro, e raggiungendo quindi l'importo complessivo di soli 1.049 milioni di euro nell'arco del quadriennio.

Inoltre, le risorse così recuperate sono state reindirizzate per effettuare un controllo su contribuenti che non hanno usufruito della disciplina in questione e che per tali soggetti passivi l'articolo 10 della legge finanziaria del 2003 ha prorogato di due anni il periodo di possibile accertamento: i vantaggi raggiunti sono stati pertanto effettivi.

Lo scopo è generalmente quello di incoraggiare pagamenti volontari concedendo l'esclusione della punibilità (la cui minaccia è destinata a incoraggiare il rispetto degli adempimenti di legge ma può anche disincentivare un posticipato conformarsi agli stessi qualora il prezzo del ravvedimento sia troppo elevato) cercando però di non arrivare alla situazione estrema di rendere più vantaggioso evadere e successivamente ravvedersi anziché presentare, sin dall'inizio, una dichiarazione corretta e onesta, e di ricondurre all'ovile per il futuro i contribuenti smarriti.

A ciò condurrebbe anche la posizione della dottrina economica secondo cui, per essere efficaci, i condoni fiscali tra l'altro dovrebbero essere concessi *una tantum* (altrimenti il fatto di replicarli indurrebbe i contribuenti ad adeguare le proprie strategie anticipando futuri condoni), dovrebbero comportare il pagamento, quantomeno, del dovuto e di regola di interessi in una qualche misura (altrimenti l'evasione sarebbe percepita come premiante) e dovrebbero essere accompagnati almeno da un credibile annuncio di incremento dei controlli (in caso contrario, scambiare la dichiarazione con l'eventualità di essere scoperti non risulterebbe vantaggioso)¹⁵⁴.

Il controverso condono non sembra presentare nessuna di queste caratteristiche; in particolare, il condono in esame è stato più volte prorogato, contribuendo a creare una aspettativa di futuri condoni e quindi riducendo la probabilità che i contribuenti si conformino agli obblighi di legge.

E' vero che nessuna autorità fiscale potrà mai sperare di individuare tutte le frodi fiscali e che sarebbe precluso alla Corte suggerire all'Italia il modo migliore per spiegare le sue risorse anche se disponesse della perizia necessaria per farlo, tuttavia, poiché le evidenze contabili fornite dallo stesso governo italiano hanno dimostrato che solo una parte davvero minima dell'imposta non versata è stata recuperata, con la preclusione di ulteriori accertamenti e verifiche a carico dei contribuenti "condonati", si ritiene che tale condono senz'altro non costituisce ovviamente un utilizzo efficiente delle risorse.

Le modalità del condono fissate dagli articoli 8 e 9 della legge finanziaria italiana del 2003 non risultano compatibili con le modalità di

¹⁵⁴ Conclusioni dell'avvocato generale SHARPSTON, «Condono IVA – Immunità dagli accertamenti – Nesso tra somme dovute e somme riscosse – Compatibilità con la sesta direttiva», in Causa C-132/06, Commissione delle Comunità europee contro Italia del 25 ottobre 2007.

riscossione dell'Iva imposte agli Stati membri dalla sesta direttiva atteso che non risulta da alcuna disposizione di tale direttiva che sia consentito a uno Stato membro imporre l'Iva a un'aliquota pari alla metà di quella normale (il che costituisce il risultato concreto dell'articolo 8).

Le disposizioni di condono controverse si applicano in teoria all'intera attività economica italiana non dichiarata soggetta a tassazione, che secondo la costante valutazione degli economisti rappresenta una parte considerevole del Pil locale, forse compresa tra il 25 e il 40 per cento.

Secondo quanto risulta dai dati forniti dal governo italiano, ha fatto ricorso a tali disposizioni oltre il 17 per cento dei contribuenti; il loro effetto è quindi lungi dall'essere irrilevante e costituisce un serio attentato alla corretta applicazione dell'Iva in conformità alla disciplina sull'armonizzazione prevista dalla sesta direttiva¹⁵⁵.

In conclusione, sulla base delle motivazioni sopra descritte, la Corte ha condannato l'Italia per la violazione degli obblighi imposti dalla VI direttiva Iva e dall'articolo 10 del trattato C. I giudici a quo, nello specifico, affermando che: "la Repubblica italiana, avendo previsto agli artt. 8 e 9 della Legge n. 289/2002 una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della VI direttiva - la 77/388/Cee del 17 maggio 1977, che disciplina l'Iva comunitaria - nonché dell'art. 10 del Trattato CE"¹⁵⁶.

In effetti, la Corte, nel percorso logico-giuridico seguito, struttura la sua decisione nel rispetto del principio di neutralità fiscale, inerente al sistema comune dell'Iva, in virtù del quale, "gli operatori economici che effettuano

155 Conclusioni dell'avvocato generale SHARPSTON, «Condono IVA – Immunità dagli accertamenti – Nesso tra somme dovute e somme riscosse – Compatibilità con la sesta direttiva», in Causa C-132/06, Commissione delle Comunità europee contro Italia del 25 ottobre 2007. Nelle conclusioni emerge una valutazione non negativa, derivante dall'implicita condivisione della di una parte della dottrina, che suggerisce, al fine di garantire l'efficacia di tale meccanismo e di evitare che lo stesso sia percepito come premiante, di considerare alcune caratteristiche (non ritenute presenti nella legislazione condonistica italiana): l'opportunità di concederle un tantum, al fine di non ingenerare un'aspettativa di futuri condoni; la previsione del pagamento di quanto effettivamente dovuto, in virtù della capacità contributiva manifestata, e degli interessi; l'incremento dei controlli. Pertanto, gli Stati potrebbero concedere immunità da condanne penali, da ammende e da (alcuni o tutti) pagamenti a titolo di interessi, essendo materie di competenza degli Stati membri (M. G. De Flora, *Osservazioni sull'incompatibilità del condono IVA con la normativa comunitaria*, in Riv. di Dir. Trib., n. 9/2009, pag. 238 e ss.).

156 Corte di Giustizia CE, sent. del 17 luglio 2008, causa C-132/06.

le stesse operazioni non debbono essere trattati diversamente in materia di riscossione Iva¹⁵⁷”. La Corte ritiene, infatti, che il meccanismo del condono, introdotto dopo la scadenza dei termini entro cui i soggetti passivi avrebbero dovuto pagare l'imposta e caratterizzato dal pagamento di un importo sproporzionale rispetto a quello dovuto, consente ai contribuenti di sottrarsi definitivamente agli obblighi in materia IVA¹⁵⁸.

Nell'affermare che ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'Iva sia interamente riscossa nel suo territorio attraverso la verifica delle dichiarazioni fiscali dei contribuenti, la relativa contabilità e gli altri documenti utili, nonché la riscossione dell'imposta dovuta, la Corte respinge, nel contempo, la giustificazione, avanzata dall'Italia, che il condono fiscale abbia consentito il recupero di una parte dell'Iva non dichiarata inizialmente.

La misura, concludono i giudici europei, introdotta appena dopo la scadenza dei termini entro cui i soggetti passivi avrebbero dovuto pagare l'Iva e implicante il pagamento di un importo assai modesto rispetto a quello effettivamente dovuto, determina una mera sottrazione agli obblighi in materia, ostacolando, tra l'altro, la realizzazione di un mercato comune che implichi la sana concorrenza, il cui funzionamento risulta “pregiudicato dalla legislazione italiana, poiché i contribuenti possono attendersi di non dover versare una parte significativa dei loro oneri fiscali”¹⁵⁹.

157 Corte di Giustizia CE, sent. 16 settembre 2004, causa C-382/02, *Cimber Air*, in *Il Fisco*, n. 41/2004, p. 6271.

158 “Da un’attenta lettura della sentenza emerge che la motivazione della Corte, che condanna la rinuncia dello Stato al potere di verifica e rettifica, non esaurisce l’intera portata della sentenza; infatti, benché non si pronunci espressamente sul condono, con una condanna dell’istituto *ex se*, emergono alcuni elementi che, in realtà, suggeriscono una sua condanna. Tale conclusione scaturisce dal seguente iter logico: se le somme versate dai contribuenti sono forfetarie e non proporzionali con il fatturato, si introducono differenze significative nel trattamento dei soggetti passivi, che alterano il principio di neutralità fiscale, cardine dell’ordinamento tributario, incidendo sul processo di armonizzazione fiscale (M. G. De Flora, *osservazioni ... cit.*, pag. 242)

159 F. Rapisarda, *La Corte di Giustizia boccia il condono Iva*, *cit.*, pag. 5510.

CAPITOLO III

LE FATTISPECIE TIPICHE DEL CONDONO FISCALE: CLEMENZA E PREMIO

Digitized by Google

.....

.....

.....

I INTRODUZIONE

I condoni sono atti che per definizione creano una iniquità fiscale e aumentano l'onere per i contribuenti onesti.

I provvedimenti di condono sono di natura transitoria ed hanno carattere di eccezionalità e si atteggiano ad essere la fonte di entrata principe atta a risanare le asserite contingenze che di volta in volta giustificano il ricorso a questo tipo di provvedimento. In particolare, le ragioni che inducono ad introdurre i condoni, sono dettate dai seguenti quattro casi:

a) evenienze particolari che avevano creato disordine tra Fisco e Contribuenti;

b) riforma del sistema impositivo, con la conseguente riconosciuta opportunità di offrire a ciascuno la possibilità di affrontare il nuovo sistema in regime di fiducia e chiarezza¹⁶⁰;

c) necessità di esonerare i funzionari e gli impiegati degli uffici finanziari da incombenze di scarso rilievo¹⁶¹

160 In occasione dell'attuazione di riforme tributarie, il legislatore si trova di fronte a taluni problemi comuni che, se non risolti opportunamente, possono intralciare il passaggio da un vecchio sistema ad uno nuovo. Pertanto, per rendere più agevole il lavoro degli uffici e per consentire al contribuente di adeguarsi con più semplicità al nuovo sistema, si ricorre allo strumento del condono.

161 Questo caso risulta essere il motivo più frequentemente richiamato per giustificare i provvedimenti *de quo*, siano essi del tipo tradizionale quale esercizio del potere di clemenza, ovvero del tipo premiale. Anche se non sono mancati i condoni ispirati a ragioni celebrative (come ad es. i R.D.L. 25 settembre 1934 n° 1512 e 15 febbraio 1937, emessi in occasione della nascita di altrettanti principi reali, in forza dell'art. 8 dello Statuto Albertini), quello indicato nel testo,

d) contrasto al dilagante fenomeno dell'evasione fiscale¹⁶².

Riguardo a quest'ultima ragione, vi è un'interessante teoria economica che spiega non solo le ragioni che inducono il contribuente ad evadere, ma anche gli effetti della loro eventuale adesione a provvedimenti di clemenza fiscale: l'evasione fiscale rappresenta un problema economico per i governi in quanto i singoli, pur desiderando un determinato ammontare di beni e servizi pubblici, in genere non sono disposti a pagarne volontariamente il costo¹⁶³; l'evasore fiscale agisce in modo da massimizzare l'utilità attesa basata sulla percezione della probabilità che l'evasione sia scoperta e penalizzata.

Da ciò si intuisce la necessità che il condono fiscale sia accompagnato da un incremento delle sanzioni minacciate in maniera tale da indurre l'evasore all'adesione.

Come mettono in rilievo Fisher, Goddeeris e Young, la partecipazione al condono produce tre principali conseguenze: le sanzioni sono condonate; la colpa personale è rimossa; la probabilità che l'evasione futura e quella passata possano essere scoperte risulta accresciuta¹⁶⁴.

Dunque l'evasore è ben consapevole che l'adesione al provvedimento di condono aumenta la possibilità che venga smascherata una sua evasione futura.

Risulta chiaro che coloro che traggono maggiori benefici dall'evasione

invero, oltre ad avere ufficialmente ispirato uno dei più importanti condoni sino ad ora intervenuti (D. L. 5 novembre 1973 n° 600 convertito in legge il 19 dicembre 1973 n° 823) si rinviene costantemente in tutte le precedenti esperienze del dopo guerra con esplicite dichiarazioni di coloro che ne assunsero l'iniziativa legislativa (C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit, pag. 5 n. 9).

162 Non sembra paradossale questa affermazione, cioè che il condono rappresenti un mezzo per combattere l'evasione fiscale. Infatti, la necessità che la remissione della sanzione sia costantemente funzionalizzata ad un più retto accertamento e ad una minore evasione per il futuro, viene addirittura indicato come uno dei presupposti in mancanza dei quali l'atto di clemenza risulterebbe incostituzionale per violazione dell'art. 3 Cost. e del criterio della ragionevolezza da questo postulato. L'enunciato costituisce lo sviluppo della tesi secondo cui la deroga al normale regime delle sanzioni sarebbe da ritenere ragionevole, e pertanto legittima, soltanto allorché l'eccezionalità della situazione da regolare sia tale da escluderne la modificabilità per inopportunità; precisamente, nel caso specifico dell'illecito fiscale, ove il fine di porre un limite alle infrazioni di leggi tributarie non sia concretamente perseguibile (ed anzi sia violato) dalla irrogazione delle sanzioni amministrative o penali, bensì in guisa più efficace dall'arresto della funzione repressiva (Gemma, *op. cit.*, pag. 58).

163 F. Domenicantonio, *op. cit.*, pag. 157.

164 Fisher, Goddeeris e Young, *Participation in Tax Amnesties*, in "National Tax Journal", vol. XLII, n.1, marzo 1989, pp.16-18, tratto da F. Domenicantonio, *Caratteristiche ed efficacia dei provvedimenti di condono fiscale*, cit, 1992.

saranno meno proclivi a partecipare al condono, a differenza dei cd "evasori marginali"¹⁶⁵, cioè coloro che traggono dall'evasione solo piccoli vantaggi e che si sono posti in tale situazione in modo riluttante o per caso.

2 CONDONO "TRADIZIONALE" E CONDONO "PREMIALE"

Il condono tributario costituisce un genus nell'ambito del quale si collocano varie species, ancorché riconducibili a due categorie generali, il che, ovviamente, "induce ad una ricostruzione del fenomeno in una visione atomistica"¹⁶⁶.

È agevole il rilievo delle radicali differenze ontologiche che corrono tra il modello del condono "tradizionale", com'è rinvenibile nelle più antiche produzioni legislative sul tema; si pensi ad esempio alla legge 27 dicembre 1900 n. 478 che costituirebbe il primo provvedimento esclusivamente dedicato al condono fiscale, rispetto al modello di condono (cosiddetto premiale) racchiuso nei testi concernenti "norme per agevolare la sistemazione delle pendenze tributarie", che fece la sua prima apparizione nella storica legge 25/1951 sulla perequazione tributaria e che successivamente è stato riproposto con le leggi del 1973 e del 1982, in occasione di svolte fondamentali nella storia dell'ordinamento fiscale italiano: la legge 1973 accompagnò la introduzione della riforma tributaria; la legge 1982, invece, è servita per favorire la fondamentale modifica del sistema penale ("manette agli evasori").

In realtà, la pratica del condono di ammende e multe scaturenti dall'illecito fiscale deve farsi risalire alla fine del secolo diciannovesimo¹⁶⁷. Nel periodo intercorrente tra il 1900 e fino al condono del 2002 si rileva che i provvedimenti generali di condono sono in una media di poco meno di provvedimenti di clemenza fiscale ogni due anni¹⁶⁸.

165 F. Domenicantonio, *op. cit.*, pag. 159.

166 F. Picciaredda, *op. cit.*, pag. 4.

167 Infatti, la prassi della clemenza fiscale relativa a condono di ammende e multe per illeciti tributari deve farsi risalire al 1895 con R.D. n. 2393 del 2 luglio.

168 Si riporta di seguito l'elenco completo dei condoni emanati in Italia a partire dal 1900 sino alla sanatoria del 2002. Tra parentesi i nomi rispettivamente del primo ministro e del ministro delle finanze: R.D. 11 novembre 1900, n. 367 (Giuseppe Saracco, Bruno Chimiri) (Con-

dono di pene pecuniarie); L. 27 dicembre 1900, n. 478 (Saracco, Chimirri) (Condono di soprattasse e pene pecuniarie in materia di tasse sugli affari); R.D. 1° giugno 1901, n. 188 (Giuseppe Zanardelli, Leone Wollemborg) (Amnistia e condono di alcune pene pecuniarie); L. 7 luglio 1901, n. 303 (Zanardelli, Wollemborg) (Condono di pene pecuniarie in materia di tasse sugli affari); R.D. 23 novembre 1902, n. 468 (Zanardelli, Paolo Carcaro) (Amnistia e condono di pene pecuniarie); L. 26 marzo 1905, n. 88 (Giovanni Giolitti e Angelo Majorana) (Condono di soprattasse e pene pecuniarie in materia di tasse di registro, di successione, di bollo, in surrogazione di bollo e registro, di manomorta, per le assicurazioni e per i contratti vitalizi); R.D. 2 giugno 1910, n. 276 (Luigi Luzzati, Luigi Facta) (Amnistia e condono di alcune pene pecuniarie); R.D. 15 ottobre 1914, n. 1127 (Antonio Calandra, Luigi Rava) (Condono e soprattasse in materia di tasse sugli affari); D.L. 1° agosto 1918, n. 1114 (Vittorio Emanuele Orlando, Filippo Meda) (Amnistia e condono di soprattasse e pene pecuniarie in materia di tasse di registro, successione, bollo e surrogazione del bollo e del registro); R.D. 2 settembre 1919, n. 1503 (Francesco Saverio Nitti, Francesco Tedesco) (Amnistia e condono per reati in materia finanziaria); R.D. 24 aprile 1921, n. 544 (Giolitti, Facta) (Amnistia per contravvenzioni in tema di imposta di consumo sul vino); R.D. 3 novembre 1921, n. 1611 (Ivanoe Bonomi, Marcello Soleri) (Condono di pene pecuniarie in materia tributaria); R.D. 12 novembre 1921, n. 1568 (Bonomi, Soleri) (Condono di soprattasse e pene pecuniarie per contravvenzioni a leggi finanziarie); R.D.L. 22 gennaio 1925 (Benito Mussolini, Alberto De Stefani) (Condono dei residui di imposta sui terreni dovuti nei territori annessi al Regno d'Italia); R.D.L. 29 luglio 1925, n. 1311 (Mussolini, Giuseppe Volpi di Misurata) (Condono delle sanzioni per omessa o infedele denuncia dei redditi agrari); R.D.L. 25 settembre 1934, n. 1512 (Mussolini, Guido Jung) (Condono di penalità in materia di imposte dirette, di tasse sugli affari e di monopoli di Stato); R.D. 16 dicembre 1936, n. 2551 (Mussolini, P. Thaon di Revel) (Condono di penalità per imposte dirette, tasse sugli affari e monopoli dovute in Libia); L. 11 marzo 1940, n. 166 (Mussolini, Thaon di Revel) (Condono di soprattasse e pene pecuniarie per infrazioni tributarie); R.D.L. 21 dicembre 1942, n. 1499 (Mussolini, Thaon di Revel) (Condono di soprattasse e pene pecuniarie per infrazioni alle leggi finanziarie); D.Lgs. Lgt. 26 ottobre 1944, n. 261 (Bonomi, Stefano Siglicenti) (Condono di soprattasse e pene pecuniarie per violazioni finanziarie); D.Lgs. Lgt. 26 ottobre 1944, n. 262 (Bonomi, Siglicenti) (Amnistia e indulto per reati finanziari); Decreto 27 giugno 1946, n. 25 (Alcide de Gasperi e Mauro Scoccinarro) (Amnistia per reati finanziari); D.Lgs. 31 gennaio 1948, n. 109 (De Gasperi, Giuseppe Pella) (Condono di soprattasse e pene pecuniarie in materia tributaria); D.P.R. 28 febbraio 1948, n. 138 (De Gasperi, Pella) (Amnistia per i reati finanziari); L. 11 gennaio 1951, n. 25 (De Gasperi, Ezio Vanoni) (Sistemazione di determinate situazioni); D.P.R. 19 dicembre 1953, n. 922 (De Gasperi, Vanoni) (Amnistia per reati in materia di dogane, imposte di fabbricazione, monopoli dei Sali e dei tabacchi, chinino, apparecchi automatici di accensione, fiammiferi, cartine e tubetti di sigarette, comprese le connesse violazioni all'imposta generale sull'entrata); L. 30 luglio 1959, n. 559 (Antonio Segni, Emilio Taviani) (Condono di sanzioni non penali in materia di imposte dirette, tasse e imposte indirette sugli affari, dogane, imposta di fabbricazione e finanza locale); D.P.R. 24 gennaio 1963, n. 5 (Aminatore Fanfani, Giuseppe Trabucchi) (Amnistia e indulto per reati in genere); L. 31 ottobre 1963, n. 458 (Giovanni Leone, Mario Martinelli) (Condono di sanzioni non penali in materia di imposte dirette, tasse e imposte indirette sugli affari, dogane, imposta di fabbricazione e finanza locale); D.P.R. 4 giugno 1966, n. 332 (Aldo Moro, Roberto Tremelloni) (Amnistia per reati tributari in genere. Indulto per reati in materia di dogane, imposte di fabbricazione e di monopolio); L. 23 dicembre 1966, n. 1139 (Moro, Luigi Preti) (Condono di sanzioni non penali in materia di imposte dirette, tasse e imposte indirette sugli affari, dogane, imposta di fabbricazione e finanza locale); D.P.R. 25 ottobre 1968, n. 1084 (Leone, M. Ferrari Aggradi) (Amnistia e indulto per reati in genere); D.P.R. 22 maggio 1970, n. 283 (Mariano Rumor, Preti) (Amnistia per reati tributari in genere. Indulto per reati in materia di dogane, imposte di fabbricazione e monopolio); D.L. 5 novembre 1973, n. 660

Il condono "tradizionale" costituisce un esclusivo esercizio di clemenza, ancorché quasi sempre subordinato al previo adempimento delle prestazioni omesse dal beneficiario; tant'è che nel preambolo di molte leggi compariva il richiamo all'art 8 Statuto Albertino che costituiva il fondamento dell'indulgenza sovrana¹⁶⁹.

(Rumor, Emilio Colombo) (Agevolazioni per la definizione delle pendenze in materia tributaria); D.P.R. 22 dicembre 1973, n. 834 (Rumor, Colombo) (Amnistia per i reati previsti dalle stesse leggi cui si applicano le disposizioni del D.L. 5 novembre 1973, n. 660); D.L. 10 luglio 1982, n. 429 (Giovanni Spadolini e Rino Formica) (Agevolazioni per la definizione delle pendenze in materia tributaria); D.P.R. 9 agosto 1982, n. 525 (Spadolini, Formica) (Amnistia per reati tributari); D.P.R. 22 febbraio 1983, n. 43 (Amintore Fanfani, Francesco Forte) (Amnistia per reati tributari); D.L. 2 marzo 1989, n. 69 (Ciriaco De Mita, Colombo) (Sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni); L. 30 dicembre 1991, n. 413 (Giulio Andreotti, Formica) (Disposizioni per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti. Delega al presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per i reati tributari); D.P.R. 20 gennaio 1992, n. 23 (Andreotti, Formica) (Amnistia per i reati tributari); D.M. 4 febbraio 1992, (Andreotti, Formica) (Definizione agevolata delle controversie doganali); D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Giuliano Amato, Giovanni Goria) (Conciliazione giudiziale); D.L. 23 gennaio 1993, n. 16 (Amato, Goria) (Proroga dei termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie ed ampliamento del suo oggetto); D.L. 10 giugno 1994, n. 357 (Silvio Berlusconi, Giulio Tremonti) (Riduzioni di sanzioni per irregolarità formali. Sanatoria di violazioni relative ad obblighi documentali soppressi); D.P.R. 28 settembre 1994, n. 591 (Berlusconi, Tremonti) (Definizione delle liti fiscali pendenti); D.L. 30 settembre 1994, n. 564 (Berlusconi, Tremonti) (Accertamento con adesione); D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 (Lamberto Dini, Augusto Fantozzi) (Sanatoria per irregolarità formali nelle dichiarazioni dei redditi e nelle dichiarazioni Iva); D.L. 9 agosto 1995, n. 345 (Dini, Fantozzi) (Accertamento con adesione anni pregressi); L. 28 dicembre 1995, n. 549 (Dini, Fantozzi) (Definizione delle liti pendenti in materie di dogane e di imposte dirette sulla produzione e sui consumi); L. 23 dicembre 1996, n. 662 (Romano Prodi, Vincenzo Visco) (Regolarizzazione di omessi versamenti Iva, imposte sul reddito e altre imposte); D.L. 28 marzo 1997, n. 79 (Prodi, Visco) (Sanatoria per omessa dichiarazione dei redditi di pensione di fonte estera. Regolarizzazione di soggetti esercenti attività commerciali o arti o professioni che abbiano un reddito inferiore al contributo diretto lavorativo); L. 27 dicembre 1997, n. 449 (Prodi, Visco) (Proroga di termini per la regolarizzazione di omessi versamenti Iva, imposte sui redditi e altre imposte. Esonero dal pagamento di importi minimi di canone, tassa di concessione governativa, sanzioni ed interessi relativi alla detenzione di apparecchi radiofonici); L. 8 agosto 1998, n. 146 (Prodi, Visco) (Esonero dal pagamento di sanzioni ed interessi per adeguamento dei ricavi agli studi di settore); L. 21 novembre 2000, n. 342 (Giuliano Amato, Ottaviano Del Turco) (Regolarizzazione degli adempimenti degli intermediari. Esonero da sanzioni e interessi relativi a redditi non annotati nelle scritture contabili, dichiarati per adeguamento degli studi di settore); D.L. 25 settembre 2001, n. 350 (Silvio Berlusconi, Giulio Tremonti) (Emergenza di attività detenute all'estero); L. 18 ottobre 2001, n. 383 (Berlusconi, Tremonti) (Emergenza dell'economia sommersa); L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Berlusconi, Tremonti) (legge Finanziaria per il 2003).

169 Nci RR.DD. del 1900, 1901, 1902 e 1907 (nn. 367, 188, 468 e 389) venivano disposte contestualmente - in forza dell'art. 8 dello Statuto Albertino che conferiva al Re il potere di concedere la grazia e commutare le pene - il condono delle pene pecuniarie incorse per contravvenzioni in materia di tasse e imposte, l'amnistia per le infrazioni del medesimo tipo ed ancora il condono delle soprattasse. Tuttavia nella relazione ministeriale ad un successivo decreto (R.D. 15 ottobre

Viceversa il condono del secondo tipo si caratterizza per il fatto che l'estinzione delle sanzioni è effetto diretto di talune fattispecie, giudicate vantaggiose dal legislatore per la tutela dell'interesse offeso alla pronta percezione del tributo e prospettate al contribuente, che deve attuarle ovvero cooperare per la loro realizzazione, con la promessa del conferimento di un premio.

Questo secondo tipo di condono si dirà "premiale" e deve ricondursi ad una diversa potestà statale: la *potestas puniendi*, che presiede all'esplicazione della funzione repressiva e si contrappone a quella clemenziale¹⁷⁰.

Nonostante vi sia tra le due *species* una differenza evidente, più volte il legislatore ha mostrato di non aver cognizione di questa distinzione, facendo un uso decisamente premiale della clemenza, con stridente contraddizione logica e con visibili antinomie con il principio costituzionale di uguaglianza; si allude alle disposizioni contenute nei rispettivi artt. 2 dei relativi testi legislativi richiamati, che recavano la precisazione: "Il condono non si applica, inoltre, per le soprattasse e le pene pecuniarie dovute per accertamenti già definiti alla data di entrata in vigore della presente legge"¹⁷¹.

È evidente la discriminazione operata da tali disposizioni, laddove sarebbe stato sicuramente più ragionevole privilegiare mediante l'abbuono di sanzioni, proprio la meritevolezza di colui che aveva definito le contese con il Fisco¹⁷².

1914 n. 1127) compare un accenno alla prassi secondo cui nella ricorrenza di importanti modificazioni delle leggi esistenti relative alle tasse sugli affari, si è altre volte ritenuto opportuno di proporre il condono, per virtù di speciale disposizione legislativa, di quelle soprattasse le quali avente carattere di risarcimento d'indole civile, non sono suscettibili di condono per diritto di grazia.

170 C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit., p. 12.

171 Artt. 2 L. 559/1959 e L. 458/1963. Si rammenti che con sentenze della Corte Costituzionale n. 85 del 1965 e n. 121 del 1967 fu dichiarata l'illegittimità costituzionale dei rispettivi articoli 2 de quo nelle parti in cui stabilivano che la definizione amministrativa dell'accertamento tributario dovesse intervenire entro e non oltre un dato termine dalla entrata in vigore della legge, come condizione per l'applicazione dell'atto di clemenza. E' altresì significativo, per quel che si espone nel testo, che per la sentenza 185/1975, relativa all'art. 6 della legge 1139/1966 che stabiliva la irripetibilità dei tributi, dei diritti, delle maggiorazioni e degli interessi di mora corrisposti per beneficiare delle disposizioni di cui alla legge stessa, la clemenza sarebbe "diretta a risolvere il rapporto dare-avere tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria in forza dell'accertamento da questa effettuato" (C. Preziosi, *op. cit.*, pag. 13 n. 21)

172 Ad analogo concetto F. Picciaredda, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, cit., p.156, il quale afferma che la postulata esistenza di una relazione necessaria tra appli-

Evidentemente per molti anni il potere di clemenza è stato impropriamente adattato al regolamento di fattispecie che invece richiedevano, per le loro caratteristiche, il ricorso ad autentici strumenti premiali; la consapevolezza di ciò è andata emergendo solo con il trascorrere del tempo, con l'intollerabile incremento o forse con l'accresciuta sensibilità dei governanti al fenomeno dell'evasione fiscale e per il conseguente rilievo che il problema avrebbe potuto essere affrontato solo con i più duttili congegni di una legislazione che si avvalsesse del rimedio delle sanzioni positive¹⁷³.

I provvedimenti di condono del secondo tipo determinano un'amnistia fiscale temporanea¹⁷⁴, vale a dire limitati periodi di tempo durante i quali agli evasori fiscali è concesso di autodenunciarsi pagando un'ammenda ridotta (premio); e questi ultimi provvedimenti si sono dimostrati più adatti a combattere il problema dell'evasione fiscale, grazie al rimedio della sanzione positiva.

È forse questo il motivo per il quale il modello formale del condono

cabilità del condono tributario e sussistenza del debito di imposta viene ad infrangersi contro le evidenziate finalità delle norme di favore. La conclamata premialità (a tal proposito si v. anche G. Tremonti, *Imposizione e definitività cit.*, pag. 50) della figura in esame dovrebbe a maggior ragione esistere laddove il debito d'imposta sia stato precedentemente assolto piuttosto che nei casi in cui il debito stesso ancora è in essere al momento di emanazione del provvedimento. Infatti nella prima ipotesi la finanza non ha specifico interesse ad insistere nella pretesa per le sole sanzioni, essendo già stato percepito il tributo, mentre, ove sussista ancora la posizione debitoria, vi sarebbero *in nuce* tutte le caratteristiche morfologiche che dovrebbero al contrario sospingere alla percezione del tributo e delle sanzioni. Per contro, ove l'applicazione del condono venga ipotizzata per situazioni di debenza del tributo ancora in essere, a maggior ragione dovrebbe trovare attuazione in ordine alle controversie delle sole sanzioni, controversie socialmente non più avvertibili. Sul punto si veda anche le precisazioni di S. Rosa, *Dubbi in tema di condono fiscale*, in *Giur. Cost.*, 1981, pagg. 212 e ss.

173 C. Preziosi, *op. cit.*, pag. 15. Al riguardo si sembrano ancora attuali le belle parole scritte dal Berliri (*La giusta imposta, cit.*, pp. 171 ss.): "Starà al senno dei politici, e al loro stesso interesse, non dimenticare, come talvolta hanno pur fatto economisti ed esperti, che l'uomo, sia pure quanto si voglia *homo economicus* sente e soffre non solo la fame e il freddo, l'insicurezza e la malattia; ma anche ed in primissima linea l'ingiustizia; sicché sarebbe errore imperdonabile quello di credere che la massima felicitazione dei governati si raggiunga con renderne massimi i piaceri e minimi i dolori, se fra i primi non si comprenda appunto anche il piacere della giustizia e fra i secondi il dolore lancinante della ingiustizia. Se insomma si trascuri fra i bisogni dell'uomo quel prepotente, primordiale e sacro bisogno che è per l'appunto il bisogno di giustizia.

174 G. Fiorentini - C. Marchese, *Il fisco indulgente, cit.*, p. 134. L'amnistia sembra essere un metodo ottimale per combattere il deficit fiscale in quanto coloro i quali desiderano denunciare la propria evasione possono farlo senza subire eccessive conseguenze, mentre il governo può ottenere un incremento del gettito. Gli evasori che decidano di partecipare ad un'amnistia modificheranno in futuro i loro comportamenti continuando a dichiarare il proprio reddito effettivo.

cosiddetto “tradizionale” ha finito per convertirsi nell’altro tanto che, oramai, all’interprete sembra consentita la conclusione che si debba ravvisare una fattispecie clemenziale solo allorché il condono risulti totalmente incondizionato.

3 IL CONDONO FISCALE “TRADIZIONALE”

I provvedimenti inquadrabili in questa prima species di condono fiscale, come abbiamo già avuto modo di sottolineare, presentano come elemento caratterizzante l’esercizio di un potere di clemenza, ma non è questo l’unico dato che ci consente di individuare il condono cd “tradizionale”.

Essi, proprio in quanto derivano da una concezione oramai estranea agli ordinamenti moderni (il potere di grazia sovrana), sono riconducibili alla previsione dell’art. 79 Cost..

Da questo punto di vista non rileva il fatto che l’art. 79 non si ritenga direttamente applicabile ai condoni fiscali, per i quali non si è mai osservato il procedimento specifico a competenza ripartita previsto per l’amnistia e l’indulto, anche se, parte della dottrina tributaria reputa il contrario¹⁷⁵; ciò che rileva, infatti, è “il riconoscimento con norma costituzionale, dell’astratta ammissibilità, nell’ordinamento, di una forma di clemenza che può comportare l’abbandono delle pene e dell’esercizio della pretesa punitiva”¹⁷⁶.

La lettura dei vari provvedimenti legislativi con i quali è stato esercitato il potere di clemenza in materia di sanzioni amministrative tributarie consente di cogliere rilevanti differenze attuative, che non dipendono soltanto dal progressivo affinarsi delle tecniche normative impiegate, ma dalle diverse situazioni contingenti che il legislatore si è trovato ad affrontare e che hanno suggerito di ricorrere a meccanismi differenti che meglio vi si adeguassero.

Nonostante ciò è possibile cogliere alcuni tratti unificatori tra i diversi provvedimenti che ci consentono di giungere ad un inquadramento sistematico della materia.

175 G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1976, pag. 273.

176 F. Batistoni Ferrara, voce “Condono” (*Dir. Trib.*), in Enc. Dir. Giuffrè, Aggiornamento V.

Il primo elemento unificatore che può ravvisarsi è appunto il loro essere "atti di clemenza", atti con i quali lo Stato, nell'esercizio di un suo potere istituzionale, dispone per l'abbuono di talune sue pretese sanzionatorie con riferimento a fattispecie già verificatesi in passato

Il soggetto commette l'infrazione ed il suo atto consegue il connotato della illiceità per la sua difformità rispetto al modello legale; a suo carico si è quindi creato il rapporto di responsabilità, mentre nei confronti dell'ente impositore si attiva la *potestas puniendi* che gli compete per legge; ciò nonostante la sanzione non viene applicata al soggetto e, se già irrogata, in alcuni casi essa viene addirittura derelitta.

In breve, tali atti possono definirsi di "condono" e per il loro collocarsi in posizione di disvalore rispetto alla sanzione comminata e sono ascrivibili alla medesima categoria cui appartengono l'amnistia e l'indulto.

Quando si parla, infatti, di atti di clemenza fiscale, o tributaria, si fa riferimento a due istituti quali l'amnistia (e l'indulto) e il condono, i quali si distinguono in base alle differenti sanzioni che ne sono oggetto; quando infatti la violazione delle norme tributarie costituisce reato, poiché colpita da sanzioni penali, sussiste quel tipo di remissione chiamata amnistia (e indulto) fiscale¹⁷⁷, mentre quando la violazione delle stesse dà luogo ad un illecito amministrativo, perché seguita da sanzioni amministrative, si ha il condono¹⁷⁸.

Un ulteriore elemento comune è poi rinvenibile nell'oggetto verso cui

177 Spinelli, *Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Milano, 1957, pag. 38; Carbone-Tomasicchio, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, pagg. 135-136; Giuliani, *Manuale di diritto repressivo tributario*, Milano, 1966, pag. 272 e ss.

178 Mentre per l'amnistia fiscale, in quanto istituto di diritto penale, cioè di un ramo del diritto abbastanza vecchio ed esplorato, esiste un'elaborazione abbastanza ricca, per quanto concerne il condono fiscale il grado di maturazione dottrinale è piuttosto scarso. Basti pensare che solamente nel terzo ventennio del secolo scorso (nel 1924) è uscita la fondamentale opera dello Zanobini, *Le sanzioni amministrative*, Torino, 1924, che ha individuato la sanzione amministrativa, enucleandola dalla precedente bipartizione: sanzione penali-civili; che ancora nel 1957 era rilevata l'assenza della dottrina nella materia dell'illecito fiscale e che in opere giuridiche di carattere enciclopedico, in particolare nel Digesto italiano, la voce condono tributaria è apparsa nel 1993 con uno scritto di Passaro Gabriella dal titolo "Condono nel diritto tributario" laddove riprendendo uno scritto del Tesoro (*Considerazioni su taluni profili fiscali dei presupposti per l'applicazione di misure patrimoniali nell'ambito del processo di prevenzione disciplinato dalle leggi antimafia*, in *La difesa Penale*, 1984, pag. 70 ess.), si afferma che vi è una dicotomia, ossia vi sono due schemi di condoni fiscali: l'uno, denominato "condono in senso proprio", avente le finalità di indulgenza tipiche connesse alla sua natura; l'altro, denominato "condono in senso improprio", avente effetto sostitutivo dei normali parametri di determinazione del debito d'imposta. Gladio G., *Profili costituzionali dell'amnistia dell'indulto e del condono fiscale*, cit. p. 35 e ss..

si dirige la clemenza.

Le norme contenute nei vari provvedimenti legislativi si rivolgono, infatti alle sole sanzioni amministrative tributarie e segnatamente alla pena pecuniaria e alla soprattassa, è da ritenersi del tutto eccezionale il riferimento alle sanzioni accessorie.

Infine tutti i provvedimenti risultano dettati per uno scopo comune, che al di là delle motivazioni contingenti può agevolmente identificarsi nella tutela dell'interesse dell'amministrazione finanziaria a realizzare il maggior gettito tributario entro il più breve tempo possibile, anche al prezzo di qualche concessione ai contribuenti.

Naturalmente l'analisi dei tratti unificatori dei diversi provvedimenti di condono non vale a ricomporre una normativa che resta frammentaria ed occasionale, soprattutto a causa della mancanza di norme o principi generali che regolano la materia, come invece accade per l'amnistia che risulta disciplinata in via preventiva, generale ed astratta dall'art 151 c.p.; di certo è utile, però, ad un'analisi complessiva che ci consenta di effettuare una tipizzazione dei meccanismi utilizzati dal legislatore¹⁷⁹.

4 SEGUE: UN ESEMPIO TIPICO DI CONDONO TRADIZIONALE, LA LEGGE 22 DICEMBRE 1980 N. 882

La natura di provvedimento di clemenza del condono di cui alla legge n° 882 del 1980 (che rappresenta un chiaro esempio di condono cosiddetto "tradizionale"), è messa in discussione da Micheli: "Dubbia è la natura di condono di un'altra causa estintiva degli illeciti fiscali, rappresentata dalla cd sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni in materia tributaria, provvedimento emanato con legge 22 dicembre 1980, n. 882. Il condono di questi illeciti li estingue interamente, a differenza di quelli che sono gli effetti del condono rispetto al reato, ove si estingue la pena, ma non il reato¹⁸⁰".

Diversamente da quel che si legge nel brano su citato, Preziosi ritiene che è da porre fuori discussione sia la natura di condono che compete alle disposizioni della legge 882/1980, tenendo conto del suo peculiare

179 C. Preziosi, *Il potere di clemenza ... cit.*, pag. 47.

180 G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1984, p. 313.

oggetto e dello scopo dichiarato nei lavori parlamentari, sia la circostanza che questa costituisca un'esplicazione del potere di clemenza dello Stato; al riguardo è decisivo constatare la massiccia presenza del meccanismo clemenziale del condono incondizionato¹⁸¹.

Con l'intento programmatico di circoscrivere la sanatoria solo alle irregolarità formali ed alle minori infrazioni commesse sino al 31 agosto 1980, tale provvedimento di condono evoca taluni moduli applicativi già sperimentati in passato¹⁸² come il condono condizionato al compimento di talune attività,

nonché ed in maggior misura il condono incondizionato¹⁸³.

181 Giova altresì il rilievo che ove pure la legge dichiara di subordinare l'erogazione del beneficio alla condizione di un dato comportamento da parte del contribuente alla sua entrata in vigore (es. art. 5, 2° comma n. 1; art. 9), per migliore dimostrazione della circostanza che il meccanismo predisposto reca un valore esclusivamente selettivo, nel senso della scelta dei destinatari tra coloro che risultino maggiormente meritevoli dell'indulgenza. Solo in due ipotesi, infine, emerge la previsione di vere e proprie condizioni sospensive dell'efficacia della legge (v. art. 11): allorché -per le violazioni di cui all'art. 2 1° comma- l'Ufficio ritenga di richiedere all'interessato la rimozione dell'irregolarità o dell'omissione, assegnando all'uopo un termine di 60 giorni (art. 2 2° comma; nonché nelle varie ipotesi di trasgressione alle norme del D.P.R. 605/1973 (codice fiscale), ove -se il condono stesso non è incondizionato- talvolta è prescritto un comportamento volontario del contribuente (autodenuncia di plurima richiesta di attribuzione di codice fiscale). Tal'altra è ipotizzata la mera possibilità di richieste da parte dell'Ufficio per l'eliminazione di irregolarità, cui il destinatario è tenuto ad ottemperare onde porsi nella situazione di poter ricevere del beneficio (art. 7). Come si vede, le condizioni in questione divengono rilevanti solo nella eventualità che l'Ufficio unilateralmente e sul piano pratico ne giudichi la convenienza: il che, a parte i rilievi teorici circa il modo di funzionare di tali congegni giuridici, sul piano pratico sicuramente non può valere ad alterare il tipo di efficacia giuridica che già in generale devesi evocare nella interpretazione e qualificazione della legge (C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit., pag. 142, n. 40).

182 Si veda a tal riguardo le norme contenute nelle L. 559/1959, L. 458/1963, L. 1139/1966 (Condono di sanzioni amministrative tributarie subordinato al compimento, entro un certo termine, di attività precluse dalla normativa in vigore o per essa tardive), che hanno subordinato l'efficacia del condono all'espletamento di talune attività da parte del contribuente che intendesse beneficiarne, e precisamente al compimento di atti che erano stati da lui omessi o inesattamente compiuti ovvero al pagamento di tributi anche se avevano già formato oggetto di accertamento. L'elemento caratterizzante di queste norme è che l'atto illecito già imputabile al soggetto non veniva in alcun modo riguardato, conservando la sua antigiridicità, mentre era previsto un dato fatto giuridico, che per il soggetto stesso costituiva un onere il cui compimento comportava l'estinzione del rapporto di responsabilità; il contribuente era assolutamente libero di scegliere se aderire o meno.

183 Un esempio è il condono di pene pecuniarie e soprattutto concesso senza alcuna condizione. Da uno studio dei vari provvedimenti di condono che si sono susseguiti nell'arco di più di un secolo emerge come il condono incondizionato fosse scarsamente praticato; si può richiamare in proposito il caso dell'art 1 lett. f) L. 559/1959 che prevedeva l'abbandono puro e semplice delle pene pecuniarie non superiori a 500.000 lire stabilite per la violazione in materia valutaria. In tale ipotesi, la vicenda estintiva del rapporto di responsabilità non scaturiva da alcun fatto o atto giuridico, ma dalla legge stessa, contenente una proposizione normativa concreta e non ipotetica

La legge stessa prevede un ulteriore meccanismo di clemenza, consistente nell'introduzione in una diversa qualificazione della fattispecie dell'illecito commesso entro il periodo indicato, grazie al quale viene eliso il connotato preesistente dell'antigiuridicità; si realizza così una vicenda di condono radicalmente diversa rispetto a tutte le altre, perché l'atto normativo opera non già nei confronti del rapporto sanzionatorio bensì direttamente sul suo fatto costitutivo, che perde il connotato dell'antigiuridicità e diviene lecito¹⁸⁴.

che produceva immediatamente l'effetto medesimo.

Per meglio comprendere tale meccanismo di clemenza fiscale è possibile fare riferimento alla disamina che Cicognani fa relativamente alle *obbligazioni meramente legali* ossia obbligazioni che scaturiscono dalla legge a prescindere dall'esistenza di un fatto giuridico o una situazione giuridica che la legge stessa prenda in considerazione per farne derivare degli effetti giuridici. Come acutamente osserva l'autore mentre l'obbligazione legale deriva dal verificarsi di un fatto previsto astrattamente in una norma e cioè sorge come effetto giuridico di questa norma, se e quando il fatto si verificherà, diversamente l'obbligazione meramente legale costituisce un ordine impartito dal legislatore in relazione ad un fatto concreto già verificatosi. Lo stesso può dirsi in relazione a questo meccanismo di clemenza che non scaturisce dal verificarsi di una situazione prevista astrattamente da una norma, bensì deriva dalla legge stessa (A. Cicognani, *Appunti sulle fonti dell'obbligazione tributaria*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. delle Fin., 1996, pagg. 629 e ss.).

184 C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit, pag. 143. Considerando il condono di pene pecuniarie e soprattutto subordinate al realizzarsi di una fattispecie di "definizione amministrativa" della pendenza tributaria, si rileva che l'effetto estintivo della sanzione dipende da una fattispecie complessa, anziché da un mero fatto o atto giuridico. Nell'ambito di questa fattispecie è possibile effettuare un'ulteriore partizione. Alcune leggi di condono (L. 559/1959, 1139/1963) prevedevano che il contribuente doveva innanzitutto presentare all'Ufficio la dichiarazione dei redditi se l'avesse omessa nel periodo d'imposta cui il condono si riferiva. Nell'ipotesi, invece, in cui egli avesse presentato in precedenza una dichiarazione infedele o tardiva, occorre la "domanda di definizione", che contenesse altresì una dichiarazione integrativa degli imponibili. La "domanda di definizione" non era da intendersi come una domanda in senso proprio, perché essa non poteva costituire un atto di impulso di procedimento amministrativo, ma era una semplice dichiarazione di volontà esprimente l'accettazione della disciplina del condono da parte del contribuente. La semplice presentazione della domanda non poteva dirsi all'uopo sufficiente ma occorreva che l'Ufficio provvedesse all'accertamento, in conseguenza del quale emanava un (nuovo) provvedimento di imposizione che determinava l'estinzione del rapporto di responsabilità e con esso l'estinzione del debito.

La legge di condono del 1973 ha poi introdotto un meccanismo complesso che garantiva meglio il contribuente e al contempo consentiva una più rapida definizione delle pendenze in atto. Anche in questo caso il contribuente, che intendeva valersi dell'atto di clemenza, doveva presentare una "domanda", alla quale poteva riconoscersi, a differenza dell'altra, la natura di atto di impulso privato. Con essa il contribuente chiedeva all'Ufficio di attivarsi allo scopo di porre in essere una fattispecie dalla quale derivasse l'auspicata definizione delle pendenze tributarie; e quest'ultimo procedeva sino all'emanazione di un atto provvedimento di definizione che oltre ad annullare, si sostituiva a tutti gli atti impositivi adottati in precedenza, rendendo il contribuente debitore della somma ivi determinata. Questo provvedimento di definizione oltre a comportare l'inefficacia di tutti i provvedimenti sanzionatori emanati in occasione dei provvedimenti impositivi, estingueva

5 NORME CHE CONDIZIONANO E NON CONDIZIONANO IL
CONDONO AL COMPIMENTO DI UNA ATTIVITÀ

Come abbiamo avuto modo di rilevare nel paragrafo precedente, il legislatore ha sperimentato il condono condizionato al compimento di un'attività e quello incondizionato. Appartengono certamente alla categoria del condono condizionato al compimento di un'attività l'ipotesi prevista dall'art. 2 di cui alla legge 22 dicembre 1980 n° 882 relativa alla "Sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni in materia tributaria", laddove si prescrive che le pene pecuniarie di cui all'art. 55 (terzo comma) D.P.R. 600/1973¹⁸⁵, quelle di cui all'art. 58 (terzo comma) D.P.R. 633/1972¹⁸⁶, nonché quelle per le violazioni indicate negli articoli successivi al testo legislativo, verranno applicate qualora il contribuente, i suoi eredi, il rappresentate legale, il rappresentante negoziale e, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, chi ne ha l'amministrazione, se richiesti da uffici competenti, non provvedano a rimuovere le irregolarità o le omissioni e ad integrare le incompletezze entro sessanta giorni dalla data di ricevimento della richiesta.

L'art. 2 testé richiamato "sembra operare una discriminazione tra i contribuenti, poiché contiene un riferimento relativo ad alcune tipologie di sanzioni, con la conseguenza che il condono si applicherebbe soltanto ad alcune violazioni, esonerandone altre a sua assoluta discrezione che potrebbe sfociare in arbitrio"¹⁸⁷.

altresi lo stesso originario rapporto di responsabilità sorto con la commissione dell'illecito. Tale disciplina ebbe il merito di semplificare al massimo e rendere rapida l'eliminazione di una gran mole di lavoro presso gli uffici finanziari in occasione dell'entrata in vigore della riforma tributaria del 1971, la quale introdusse nuove imposte (Irpef, Irpeg e Iva, per citare le più importanti) e nuovi strumenti di accertamento che posero il Governo di fronte al problema di risolvere con una legge il passaggio dal vecchio al nuovo sistema.

185 "Per le violazioni che non danno luogo ad accertamento l'ufficio delle imposte può provvedere in qualsiasi momento con separati avvisi da notificare entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione. Se la violazione è stata constatata in occasione di accessi, ispezioni e verifiche eseguiti ai sensi dell'art. 33, la pena pecuniaria non può essere irrogata qualora, nel termine di trenta giorni dalla data del relativo verbale sia stato eseguito versamento diretto all'esattoria di una somma pari ad un sesto del massimo della pena".

186 "Per le violazioni che non danno luogo a rettifica o ad accertamento dell'imposta l'ufficio può provvedere in qualsiasi momento, con separati avvisi di notificare a norma del primo comma dell'art. 56, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuto la violazione".

187 Merfino, *La sanatoria di infrazioni minori in materia tributaria*, in *Il Fisco*, n. 2,

In realtà i testi normativi richiamati dall'art 2 contengono delle disposizioni (appunto gli artt. 55 e 58), le quali prevedono che gli uffici finanziari debbono adottare un provvedimento complesso che contempla sia l'accertamento vero e proprio, sia l'atto di irrogazione della sanzione; quest'ultimo verrà emanato solo ove si tratti di violazioni che danno luogo a rettifica o ad accertamento dell'imposta¹⁸⁸.

In caso contrario, e cioè laddove la violazione non dia luogo ad accertamento, l'ufficio dovrà provvedere con separati avvisi¹⁸⁹.

A tale ultimo caso si riferisce l'art. 2 della L. 822/1980, che con il richiamo alle due norme procedurali non identifica uno specifico numero di fattispecie sanzionatorie sottoposte a condono ma opera un generico rinvio a tutte le evenienze in cui alla violazione non corrisponda il diritto alla percezione del tributo evaso¹⁹⁰.

1981, pag. 111.

188 Preziosi, *Il potere di clemenza*, cit, p. 57.

189 La circolare del ministero delle Finanze la n. 7/1946 del 1977 esplicita che l'unicità delle fasi di accertamento dei redditi e delle relative sanzioni dipenderebbero solo dall'intento legislativo di pervenire ad una sostanziale semplificazione delle procedure; sicché sarebbe possibile provvedere alla irrogazione delle sanzioni con separato avviso pur nell'ipotesi per prima considerata, alla condizione di evidenziare nell'atto il collegamento esistente con l'avviso di accertamento già notificato. L'opinione lascia alquanto perplessi, dato il preciso tenore dell'art. 55 D.P.R. 600/1973 e dell'art. 58 D.P.R. 633/1972 che, nel richiedere la contestualità dei due momenti (impositivo e sanzionatorio), pongono indubbiamente per l'Ufficio anche il dovere di procedere congiuntamente alle rispettive attività istruttorie, per la specifica correlazione logica e giuridica esistente tra l'accertamento in sé e la constatazione dell'infrazione commessa.

190 Al riguardo è possibile effettuare, in materia di imposte dirette, una breve enucleazione delle ipotesi che possono fruire del trattamento di clemenza per la loro riconducibilità alle disposizioni dell'art. 55, terzo comma, e che integrano casi di condono condizionato: a) *Le violazioni previste dall'art. 48*, relativamente al contenuto ed alla documentazione delle dichiarazioni. In proposito deve precisarsi che possono giudicarsi sicuramente attratte dall'art. 55, terzo comma, D.P.R. 600/1973, soltanto il caso di redazione della dichiarazione su modello non approvato dal Ministro delle Finanze purché l'indagine non comporti incertezza circa l'individuazione del contribuente e del suo indirizzo nonché la determinazione dei redditi imponibili dichiarati ed il caso dell'omessa presentazione di copia della dichiarazione destinata al comune di domicilio fiscale. b) *La violazione prevista dall'art. 50*, relativa alla omessa denuncia della variazione dei redditi fondiari di cui all'art. 26 D.P.R. 597/1973. c) *Le violazioni previste dall'art. 51*, relative alla regolare tenuta della contabilità, quando esse non implicano anche l'accertamento dei redditi omessi, incompleti o infedelmente dichiarati. d) *Le violazioni previste dall'art. 52*, relative agli obblighi di riserbo e segretezza imposti alle aziende di credito dagli artt. 34 -35 D.P.R. 600/1973. Poiché in tal caso, anche l'eventuale preordinazione all'evasione della falsità o incompletezza della documentazione fornita al Fisco dall'istituto di credito, non potrebbero dar luogo ad accertamenti nei confronti dei clienti (come afferma Micali, "l'obbligo della banca al riserbo e il diritto del cliente al riserbo vengono sostituiti nel rapporto Fisco-Banca dalla potestà -del Fisco- di accertare e dal dovere -della banca- di comunicare", S. Micali, *Fisco e segreto bancario*, Milano, 1984). e) *Le vio-*

Le fattispecie considerate fino adesso sono state raggruppate nella categoria del condono condizionato per la teorica possibilità di collegarne gli effetti ad un comportamento del contribuente, ove ciò fosse richiesto dall'ufficio¹⁹¹.

In realtà, di specifiche attività che non debbono in alcun caso mancare per fruire del beneficio la norma parla solo riguardo a limitate ipotesi.

Consegue che, laddove l'ufficio non ritenga di formulare la suddette richiesta, le medesime fattispecie acquistano i connotati di condono operante ex lege sul rapporto sanzionatorio, con effetto diretto sulla sua estinzione.

Bisogna precisare che tale evento automaticamente correlato al decorso del tempo può ipotizzarsi solo con riguardo ai casi di inerzia dell'ufficio in presenza di provvedimenti sanzionatori già adottati alla data di entrata in vigore della legge e quindi impugnati dal contribuente dinanzi agli organi del contenzioso; questo perché non può certo immaginarsi che l'ufficio sia in grado di stabilire ove occorra rimuovere le irregolarità o le omissioni per la tutela dei suoi interessi istituzionali ed ove questa necessità non sussista, poiché la violazione non è stata ancora accertata.

In quest'ultima ipotesi, il rapporto sanzionatorio è destinato a rimanere quiescente sino alla notificazione della richiesta; il che pone in evidenza come la richiesta vada configurata come un onere per l'ufficio, se il provvedimento sia già stato emanato, viceversa avremo un dovere specifico per lo stesso negli altri casi, poiché condiziona l'applicabilità del provvedimento di condono¹⁹².

Le altre situazioni nei cui confronti la legge 882/1980 è destinata

*lazioni previste dall'art. 53, che riguardano obblighi minori del contribuente e di terzi considerati per lo più dalla legge in via residuale. Per siffatte violazioni è alquanto agevole opinare che esse non possono giammai essere correlate all'accertamento, neppure nei casi in cui sussista un certo collegamento tra l'atto del contribuente e l'accertamento medesimo. Ci si riferisce, in particolare, all'ipotesi della mancata restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere; il questionario è, in realtà, un mezzo che è stato concepito allo scopo sia di ridurre l'indagine svolta dagli uffici, sia di incentivare la collaborazione tra Fisco e contribuenti. Relativamente a queste ipotesi, che sono soltanto alcune delle varie evenienze che ricadono nell'ambito di applicazione del condono, possiamo più propriamente parlare di un condono solo "eventualmente" condizionato; questo perché il condizionamento sussiste unicamente laddove vi sia una richiesta dell'ufficio competente rivolta al contribuente di svolgere una specifica attività (rimuovere le irregolarità o le omissioni). Preziosi, *Il condono fiscale*, cit, p. 145 e ss.*

191 C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit, pag. 158.

192 C. Preziosi, *Il potere di clemenza*, cit, pag. 75.

ad operare di per sé e senza la mediazione di alcun fatto, cioè del tutto incondizionatamente, sono costituite in parte da quelle che residuano dalla disamina degli artt. 55, terzo comma prima parte D.P.R. 600/1973 e 58, terzo comma D.P.R. 633/1972 e non ricompresi nella precedente categoria (perché per esse non sarebbe pensabile alcuna richiesta da parte dell'ufficio), ed in parte da talune disposizioni della L. 882/1980¹⁹³.

6 I CARATTERI INNOVATIVI DEL CONDONO FISCALE INTRODOTTI DALLA LEGGE 882 DEL 1980

La legge ha il merito di aver introdotto un ulteriore meccanismo di clemenza che riveste una particolare importanza dal punto di vista sia teorico che effettuale.

Le disposizioni in esame, derogando le norme in vigore, attribuiscono a taluni fatti venuti ad esistenza in un determinato periodo di tempo l'idoneità a produrre effetti giuridici che sarebbero invece preclusi dalle norme derogate, per la loro difformità rispetto al modello legale¹⁹⁴.

Si realizza, così, un mutamento normativo in virtù del quale "la norma sopravvenuta esclude, rispetto ad ipotesi di specie, la forza qualificatoria di una norma anteriore, che rimane in vigore rispetto alle ipotesi di

193 Tra le prime vanno considerate: a) *Le violazioni previste dagli artt. 46 e 47 D.P.R. 600/1973*, consistenti nella presentazione della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione del sostituto di imposta con un ritardo non superiore ad un mese rispetto ai termini stabiliti. Tali fatti non possono di per sé giammai dar luogo ad un accertamento in rettifica, rilevando sotto il profilo dell'illecito non per il mancato o difettoso assolvimento del tributo, bensì solo per l'infrazione alla norma che imponeva di compiere l'atto entro un dato termine. Per quando concerne la seconda ipotesi e cioè i casi di condono "incondizionato" previsti dalla L. 882/1980: tra queste annoveriamo innanzitutto le violazioni degli obblighi concernenti la riscossione di tributi, per le quali la legge prevede l'estinzione del rapporto sanzionatorio a condizione che l'infrazione sia stata rimossa entro il 31 agosto 1980; nonché le violazioni degli obblighi relativi all'anagrafe tributaria. d) Le violazioni represses dall'art. 48 primo comma D.P.R. 633/1972, che attenuano ma non escludono l'applicazione delle sanzioni quando si sia trattato di una mera inosservanza di termini e l'obbligo sia stato adempiuto entro trenta giorni dalla sua scadenza. Il condono riguarda tutti gli atti o le operazioni la cui antigiridicità consista solo nella relativa tardività rispetto alle prescrizioni normative (C. Preziosi, *Il condono cit.*, pag. 159 e ss.)

194 Poiché la questione verte in fattispecie di meri atti non normativi, il problema della loro idoneità a produrre effetti giuridici si pone esclusivamente in termini di corrispondenza o meno alla fattispecie ipotizzata dalla legge. In caso di mancanza o di vizi di un elemento della fattispecie, pertanto, non sorgerebbe una questione di invalidità secondo la varia e ricca disciplina prevista per i negozi, ma dovrebbe dedursi semplicemente l'incidenza dell'atto (C. Preziosi, *Il condono fiscale, cit.*, pag. 164 n. 56).

genere”¹⁹⁵, che restano disciplinate da essa anche per il futuro.

Rescigno precisa che la parola “deroga” reca in realtà due distinti significati: l’uno di carattere logico, per intendere la relazione che si instaura tra le norme entro un ordinamento quando una norma sta ad altra come eccezione alla regola; in tal caso essa non costituisce di per sé un effetto, né un fatto, né un atto giuridico; il secondo significato attiene invece all’effetto giuridico (appunto di deroga) in forza del quale una norma sopravvenuta esclude l’efficacia di una norma anteriore rispetto ad ipotesi di specie, ma non pure per le altre ipotesi di genere che restano disciplinate da essa per il futuro¹⁹⁶.

In altri termini, esiste un fatto che per le disposizioni vigenti in materia, all’epoca della sua verifica, era da ritenere illecito e sanzionabile, per la sua contrarietà rispetto alla norma giuridica; mediante le disposizioni in esame il legislatore esclude quel contrasto, assegnando alla fattispecie l’idoneità a produrre i medesimi effetti giuridici che potevano invece competere solo ad una fattispecie che corrispondesse a quella legale.

A ben vedere, in questo caso, il condono non opera nei confronti del rapporto sanzionatorio bensì direttamente sul suo fatto costitutivo.

La prima e più importante conseguenza di tutto ciò risiede nella circostanza che la fattispecie “recuperata” alla legalità va ormai ritenuta esistente ad ogni effetto di legge; ne consegue che dovrà intendersi come giammai costituito il rapporto di responsabilità collegato dalla legge alla sua supposta mancanza o difformità rispetto al modello legale¹⁹⁷.

Pertanto nessuna sanzione potrà essere applicata, ma per ragioni opposte rispetto agli altri meccanismi di condono sin qui esaminati, laddove invece la norma di condono spiegava la sua efficacia sul rapporto.

Bisogna sottolineare, che il mutamento normativo concerne materie

195 P. Rescigno, voce *Deroga*, in Enc. Dir. XII, p. 304.

196 Il Rescigno distingue altresì, nettamente tra deroga, sospensione dell’efficacia di una norma e abrogazione. Difatti, la seconda sarebbe sempre collegata allo scadere di un dato termine e predirebbe della sua efficacia (in tutto o in parte) la norma sospesa senza sostituirvi alcuna nuova norma; l’abrogazione comporterebbe l’estinzione totale o parziale della norma abrogata che rimarrebbe tale anche nel caso in cui dovesse venir meno la norma abrogante (P. Rescigno, *op. cit.*, pag. 304). Sul piano sostanziale la deroga legislativa di cui si parla, introduce una *functio iuris* mediante la quale la fattispecie invalida viene ad essere equiparata a quella valida, divenendo, così, idonea a produrre le relative conseguenze giuridiche (A. Fedele, *Le presunzioni nella disciplina delle imposte di registro e sull’incremento di valore degli immobili*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. 1985, pag. 555; Gentilini, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Padova, 1984)

197 C. Preziosi, *Il potere di clemenza*, *cit.*, pag. 83.

rigorosamente circoscritte sia dal punto di vista oggettivo che per i profili temporali, sicché esso è invocabile soltanto per le fattispecie espressamente enunciate e con l'assoluta esclusione di ogni possibilità del ricorso ad interpretazione di tipo analogico, vertendosi in ipotesi di legge eccezionale (art. 14 disp. prel. c.c.)¹⁹⁸.

Passando ora all'esame dei casi concreti che possono ricondursi al meccanismo normativo del tipo considerato, la L. 882/1980 prevede che le dichiarazioni dei redditi ai fini delle imposte dirette, i certificati dei sostituti d'imposta e tutte le dichiarazioni previste ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sono da ritenere valide anche quando: a) tali atti siano stati presentati all'ufficio impositore oltre i termini previsti dalla legge; b) gli stessi mancavano della sottoscrizione da parte dei soggetti tenuti a compiere l'atto.

Riguardo il primo profilo, l'art. 9 D.P.R. 600/1973 prescriveva che le dichiarazioni presentate con ritardo superiore al mese rispetto alla scadenza, a differenza di quelle che risultano presentate entro il mese che costituiscono semplice infrazione punibile con ridotta pena pecuniaria, sono omesse a tutti gli effetti ma "costituiscono titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti".

Il tempo del compimento dell'atto viene assunto dalla norma a requisito della sua rilevanza, giungendosi ad affermare l'inesistenza dello stesso ove il termine risulti violato.

È necessario chiarire il concetto di inesistenza; l'art. 9, a ben vedere, non nega del tutto alla dichiarazione ultratardiva la idoneità a produrre effetti giuridici.

A tal proposito, non va dimenticato che, nell'ottica di una necessaria distinzione tra la fase dell'imposizione e quella della riscossione¹⁹⁹, i titoli che legittimano l'attribuzione delle somme dovute per l'assolvimento del dovere tributario, sono altra cosa rispetto ai titoli che legittimano la sola esazione delle somme medesime, poiché questi ultimi possono legittimare il fatto in sé della riscossione, ma non anche quello della ritenzione e della

198 L'Art. 14 delle disposizione preliminare così recita: "Le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati". (C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit., pag.166).

199 E. De Mita, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, pagg. 62 ss.

definitiva acquisizione²⁰⁰.

Ora, poiché la norma autorizza l'Amministrazione finanziaria ad esigere dal contribuente gli importi che egli ha indicato nella dichiarazione, quest'ultima sicuramente rileva quale titolo che legittima l'esazione, ma non è detto che esso possa avere valore di titolo per l'attribuzione, poiché si presumerebbe un'esatta corrispondenza con l'imponibile effettivo, cosa che potrebbe andare anche a danno del contribuente che abbia commesso errori emendabili.

Il senso dell'art. 9 è, dunque, che una dichiarazione omessa, perché ultratardiva, non può giammai integrare una fattispecie dalla quale scaturisca l'obbligazione tributaria, e l'ufficio impositore sarà perciò legittimato all'accertamento officioso; in quanto l'atto comunica dei valori imponibili, ad esso può però riconoscersi la più limitata dignità di titolo per l'iscrizione a ruolo delle somme indicate, che potranno essere riscosse dall'amministrazione, ma non ritenute fino a quando non intervenga un idoneo titolo di attribuzione; questo perché, per dirla con De Mita, "ci troviamo di fronte ad un atto privo di effetti in ordine all'accertamento, anzi di un atto di accertamento inesistente e non esprime nessuna probabilità che il riscosso corrisponda al dovuto²⁰¹".

Diversamente Glendi sostiene che "comunque l'iscrizione a ruolo non impugnata si consolida senza possibilità di ripetizione²⁰²" e che il successivo accertamento si porrebbe in termini non diversi rispetto a quelli di un accertamento in rettifica.

Tale tesi non offrirebbe però alcuna spiegazione circa il significato da attribuire all'art. 9, il quale espressamente prevede che la dichiarazione ultratardiva è "omessa a tutti gli effetti".

La legge di condono, a ben vedere, compensando il difetto oggettivo del requisito temporale con il riconoscimento al soggetto della legittimazione a compiere l'atto anche dopo la scadenza del mese ma entro il 31 agosto 1980, ha inteso incidere non sulla fattispecie attinente alla riscossione (già perfetta ex art. 9) ma sulla considerazione di esso per la costituzione dell'obbligazione; la dichiarazione ultratardiva, dunque, dal momento in cui acquista la sua validità, esclude qualsiasi esercizio della potestà di

200 G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit, pagg. 21 ss.

201 E. De Mita, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, cit, pag. 223.

202 C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Cedam, Padova, 1984, pag. 438, nt. 85.

imposizione da parte degli uffici finanziari²⁰³.

In ordine al secondo profilo (dichiarazione non sottoscritta), la legge richiede la forma scritta per gli atti con i quali il contribuente deve portare a conoscenza dell'ufficio fatti rilevanti per l'imposizione; l'art. 8 D.P.R. 600/1973 impone che l'atto sia sottoscritto dal contribuente medesimo, dal suo rappresentante legale o negoziale.

La legge di condono recupera la validità anche di tali fattispecie ma lo fa in maniera alquanto singolare e discutibile, poiché non è richiesto che il contribuente sia chiamato a riconoscere quantomeno postumamente la paternità dell'atto non sottoscritto; tali indicazioni anonima finisce per fondare una presunzione di riferibilità che potrebbe essere superata soltanto con una querela di falso²⁰⁴.

7 IL CONDONO PREMIALE

La dottrina sulla base di un premio²⁰⁵ previsto da ciascuna singola legge di condono, classifica il condono fiscale premiale in "puro" e "impuro".

Falsitta definisce condono fiscale "puro" quello che si limita ad abbuonare le sanzioni, senza produrre alcun effetto sulla imposta (fattispecie sempre più rara e marginale), da quello "impuro", laddove fa rientrare ogni altro tipo di condono.

Il condono fiscale con funzione premiale viene anche definito come l'insieme di atti diretti all'estinzione di sanzioni per diretto effetto di talune fattispecie, giudicate vantaggiose dal legislatore per la tutela dell'interesse offeso alla pronta e perequata percezione del tributo e prospettate al contribuente con la promessa del conferimento di un tal

²⁰³ Menti, *La validità delle dichiarazioni omesse per presunzione nella L. 22 dicembre, n. 882*, in *Boll. Trib.*, 1981, pag. 332 ss.

²⁰⁴ Preziosi, *Il potere di clemenza*, cit., pag. 91.

²⁰⁵ In maniera semplicistica, si afferma che il condono fiscale premiale 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 forfettarie diverse da quelle dei regimi regolari, degli imponibili, con effetti preclusivi di ulteriori rettifiche; e) modifica degli ulteriori elementi essenziali del tributo oggetto della legge di condono (G. Falsitta, *I condoni fiscali*, cit., pag. 797).

premio²⁰⁶.

La definizione de quo, pur così perspicua, ha il difetto di non essere esaustiva perché non aiuta a cogliere ed inquadrare tutte le molteplici disposizioni che fanno parte del condono fiscale premiale; si tratta delle numerose previsioni in cui il premio consiste non solo nell'abbandono delle sanzioni ma nella alterazione e rideterminazione di elementi essenziali del tributo (presupposti, regole sulla determinazione della base imponibile, aliquote, deduzioni, eccetera), con efficacia *ex tunc* rispetto ad alcune categorie di fruitori, con l'esclusione di quanti hanno adempiuto all'obbligazione tributaria (essendo l'istituto diretto principalmente a "stanare" gli evasori fiscali), e per un tempo ben delimitato, scaduto il quale riprendono pieno vigore le regole ordinarie²⁰⁷.

La funzione dell'istituto è quella di procurare un ulteriore gettito rispetto a quello ottenibile con mezzi ordinari, di deflazionare il contenzioso, di arrecare giovamento all'azione amministrativa volta all'acquisizione di entrate: la cd. "funzione di premialità e di incentivazione, idonea a promuovere un'attività del soggetto passivo che, in difetto, non sarebbe stata posta in essere"²⁰⁸.

Si assiste, così, ad una mutazione, o ad un arricchimento, delle funzioni assegnate al sistema dell'imposizione, "che da sistema con funzione repressiva di contegni socialmente non desiderati (evasione), acquista funzione promozionale di contegni desiderati, anche a prezzo di una certa approssimazione nell'imposizione"²⁰⁹.

Oltre a questa caratteristica funzionale, il condono avrebbe altresì un nitido connotato strutturale, costituito dal collegamento del premio giuridico promesso (abbandono delle sanzioni) ad una condotta

206 Questo tipo di condono deve ricondursi ad una ben diversa potestà statale: cioè alla potestas puniendi che presiede all'esplicazione della funzione repressiva e che a sua volta si contrappone a quella clemenziale già sul piano logico e dei concetti prima che sul terreno del diritto positivo (C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit, pag. 12).

207 G. Falsitta, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco*, n. 6/2003, fascicolo n. 1, p. 796. Sul punto il Preziosi sostiene la tesi secondo cui nella materia condonistica il premio o il dono somministrato ai destinatari come effetto della condotta di ravvedimento prevista, può comprendere abbuoni di tributi "non ha mai ottenuto dai suoi fautori il necessario corredo di precisazioni di ordine dottrinario né il conforto di motivazioni men che empiriche e vaghe" (C. Preziosi, *Il condono ... cit.*, pag. 312).

208 F. Picciaredda, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, cit, p. 154.

209 G. Tromonti, *Obbligazione solidale tributaria e condono*, in *Riv. Dir. Fin.*, Vol. II, 1977, p. 275.

condizionante che le varie leggi descrivono minutamente.

Tra le principali funzioni della legge di condono vi è la lotta contro l'evasione fiscale, funzione che accomuna le diverse tipologie di condono e che di fatto ritroviamo anche nelle fattispecie di condono tradizionale, tanto da poter essere collocata a fondamento del condono fiscale come istituto giuridico, integrando il profilo cd. funzionale tipico di qualsiasi legge di condono che aggiunto all'ulteriore profilo cosiddetto strutturale (costituito dal premio), ci consente di affermare che all'insieme della normazione avente ad oggetto il condono medesimo sembra senza dubbio competere la dignità di istituto giuridico, inteso come "il complesso di norme coordinate per la disciplina di singoli rapporti giuridici"²¹⁰; va precisato, che mentre il condono tradizionale persegue questo scopo solo in via indiretta, diversamente la natura e le caratteristiche del condono così detto premiale fanno sì che esso costituisca la "terapia elettiva e specifica della virulenza dell'evasione incoercibile"²¹¹.

Affinché questo scopo di contrasto dell'evasione venga concretamente realizzato, è necessaria la cooperazione volontaria del contribuente o meglio il suo consenso, in mancanza del quale l'istituto si porrebbe in stridente contrasto con una serie di principi previsti dalla carta costituzionale (eguaglianza, difesa, capacità contributiva)²¹².

210 Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, Cedam, 1964, pag. 6.

211 Dal punto di vista morfologico, infatti, si può subito notare che esso è congegnato in modo da assicurare la radicale eliminazione del fenomeno combattuto operando in tre distinte direzioni: innanzitutto sul piano psicologico, perché appresta per ogni tipo di evasore delle condizioni di favore eccezionali, consistenti di regola nella sanzione positiva della mera eliminazione di pene già irrogate o irrogabili per la violazione di una norma fiscale, allo scopo di chiudere ogni pendenza con il fisco; sul piano formale, poiché introduce, facendo ricorso all'istituto della deroga, nell'esercizio della funzione impositiva alcuni moduli speciali di accertamento che determinano l'immediata definitività e stabilità del titolo di riscossione; infine sul piano finanziario, perché prevede degli automatismi tali da garantire la rapidissima percezione del tributo evaso da parte dello Stato (Preziosi, *Il condono fiscale*, cit., pag. 179).

212 Il vantaggio costantemente assicurato dalla legge al contribuente che si appresti a praticare la via del condono di tipo premiale consiste -sul piano giuridico formale- nella sanzione positiva della mera eliminazione di pene già irrogate o irrogabili per la commissione di un illecito fiscale. Non rientra invece nel premio, né lo potrebbe, la riduzione del tributo dovuto: semmai è concepibile che per conseguire più efficacemente i propri fini il legislatore disponga un ridimensionamento della pretesa fiscale, nel senso di consentire che la fattispecie di imposizione si definisca per una grandezza inferiore rispetto a quel che si era (ovvero si sarebbe) unilateralmente richiesto da parte dell'Ufficio, beninteso con salvezza delle difese applicabili dal contribuente e riservato l'eventuale intervento rescissorio del giudice tributario. Naturalmente, siffatto ridimensionamento legislativo della pretesa fiscale pone il contribuente di fronte ad un problema di convenienza, suscitato dal confronto con la effettiva grandezza dell'imponibile recato dal presupposto del tributo,

È dunque necessario che i contribuenti vengano indotti alla detta cooperazione con il massimo impegno, ricorrendo allo strumento della sanzione positiva²¹³, anche allo scopo di “eliminare e nello stesso tempo ricondurre sotto il controllo dell’ordinamento giuridico tutta una serie di rapporti che scientemente o colposamente ne erano rimasti esclusi”²¹⁴.

8 FATTISPECIE DI IMPOSIZIONI TIPICHE DEL CONDONO PREMIALE: LA MERA “AZIONE SPECULARE” E LA RIMESSIONE IN TERMINI

La definizione delle pendenze tributarie costituisce l’oggetto preponderante dell’interesse del legislatore che mira a contrastare l’evasione fiscale ricorrendo al rimedio della sanzione positiva; quest’ultima appare logicamente la più idonea al recupero della materia imponibile, alla stabile conservazione del tributo riscosso ed alla eliminazione delle controversie che rallentano l’attività amministrativa della finanza pubblica.

Questo non significa che l’esercizio della funzione premiale negativa non possa riguardare situazioni più semplici e perseguire obiettivi più elementari rispetto alla definizione in parola: si pensi al caso in cui il

ovvero quanto meno con la grandezza di esso che potrebbe risultare all’esito definitivo dell’accertamento tributario. E’ pertanto evidente che ove mai il contribuente considerato si determini a richiedere il condono, egli deve necessariamente aver risolto in termini positivi quel problema di convenienza: il che vuol dire –sul piano meramente pratico e senza rilevanza alcuna su quello formale- che presumibilmente il medesimo trovarsi nel contempo ammesso a fruire altresì del vantaggio economico di pagare un minor tributo rispetto a quello che sarebbe risultato infine dovuto (Prezioso C., *condono* ..cit., pag. 179 n. 1).

213 N. Bobbio, *Le sanzioni positive*, in *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Ed. di Comunità, Milano, 1977, pagg. 33 e ss.

214 Il Picciaredda sostiene che il condono premiale avrebbe ragione di esistere solo laddove il debito di imposta sia stato precedentemente assolto piuttosto che nei casi in cui il debito stesso è ancora in essere al momento dell’emanazione del provvedimento (F. Picciaredda, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, cit. p. 156). Un’altra dottrina fa l’ipotesi relativa all’art. 45 della previgente legge di registro, che al terzo comma statuisce la non sospensione degli atti esecutivi del tributo nel caso di ricorso giurisdizionale; è evidente quindi, come la coazione al pagamento rendeva possibile, all’atto di emanazione del provvedimento di condono, l’esistenza di liti, ove, pur sussistendo controversie sull’an, il tributo era stato necessariamente assolto mentre gli aspetti sanzionatori risultavano ancora esigibili (S. Rosa, *Dubbi in tema di condono fiscale*, in *Giur. Cost.*, 1981, pp. 112 ss.). In questa ipotesi, la finanza non ha specifico interesse ad insistere nella pretesa per le sole sanzioni, essendo già stato percepito il tributo, mentre, ove sussista ancora la posizione debitoria, vi sarebbero tutte le caratteristiche morfologiche che dovrebbero al contrario spingere alla percezione del tributo e delle sanzioni (F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, pag. 157).

legislatore intendesse limitarsi a reprimere la singola violazione di norme tributarie offrendo al contribuente responsabile l'opportunità di una mera *reductio in pristinum* escludendo così l'applicazione delle sanzioni apprestate dal diritto regolare²¹⁵.

In realtà anche in questa ipotesi si fa ricorso allo strumento della sanzione premiale, poiché al soggetto viene promesso un premio (abbuono della sanzione) in risposta ad una condotta che si vuole stimolare.

A ben vedere il diritto positivo offre numerosi esempi di queste fattispecie di imposizione da condono, dove risulta descritta una certa attività che corrisponde esattamente a quella prevista dalla norma violata e che deve essere compiuta dal soggetto entro un termine rigorosamente circoscritto: nella L. 1982, ad es. l'art 23 concede l'abbuono delle sanzioni per effetto del mero pagamento delle imposte o delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali, purché eseguito entro il 30 settembre 1982.

Un meccanismo simile è previsto ancora dalla legge 27 dicembre 2002 n. 289 all'art 9 bis, rubricato "definizione automatica per gli anni pregressi", laddove si riconosce al contribuente la esclusione delle sanzioni mediante il versamento, entro il 16 maggio 2003, delle imposte e delle ritenute, non corrisposte, per le quali il termine di versamento sia scaduto anteriormente alla data del 31 ottobre 2002²¹⁶.

È molto più frequente che la legge di condono richieda che il contribuente tenga un comportamento che non coincide perfettamente con quello considerato dalla norma violata, in questa ipotesi non avremo dunque una mera "azione speculare", bensì un meccanismo che è già previsto nel diritto regolare come strumento di ravvedimento operoso ma qui il suo impiego è ammesso solo entro un tempo determinato.

La legge eccezionale determina, dunque, una piena rimessione in termini a favore del contribuente che potrà conseguentemente non solo godere del beneficio del condono delle sanzioni previste per la violazione della norma primaria, ma ulteriormente ricorrere, ancorché tardivamente, ai rimedi previsti per la eliminazione della violazione medesima: si tratta della così detta "dichiarazione integrativa" dei redditi²¹⁷.

215 C. Preziosi, *op. cit.*, pag. 220.

216 C. Tolino, *I condoni fiscali 2003, la disciplina normativa, le circolari ministeriali e la modulistica*, edizioni Ista, 2003, pag. 30.

217 I. Manzoni, *La dichiarazione dei redditi. Natura e funzione - Possibilità di integrazione e rettifiche*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1979, Vol. I, pag. 619.

Questi atti sono delle dichiarazioni di scienza, ossia "atti in cui viene fornita la versione dello svolgimento di un fatto del quale il dichiarante afferma di essere a diretta conoscenza (come nel caso di attestazioni, certificati, riconoscimenti, ecc.)"²¹⁸, che recano un impegno circa la veridicità del dichiarato e l'esistenza di tale impegno è dimostrato dalla circostanza che la sua violazione è sanzionata dalla legge.

Tali dichiarazioni non determinano però da sole il sorgere dell'obbligazione tributaria dovendosi comunque combinare in fattispecie complessa con il presupposto di fatto perché si produca l'effetto costitutivo dell'obbligazione²¹⁹; secondo Tesauro la dichiarazione non ha natura di atto normativo, bensì di atto ricognitivo dell'imponibile cui la legge ricollega la genesi dell'obbligazione tributaria in quanto elemento di perfezionamento di una fattispecie complessa costituita dal presupposto di fatto.

Di conseguenza la dichiarazione che non si adegua perfettamente al presupposto, seppure legittima la riscossione, non determina l'acquisizione definitiva dell'imposta, comportando l'inidoneità della dichiarazione a combinarsi in una fattispecie efficace secondo la legge; se è vero tutto questo, non può neanche porsi il problema di una sua eventuale ritrattazione o meglio di una sua modificazione per rimediare agli errori di cui sia affetto l'atto, fino a quando non si verifichi un fatto di preclusione che renda la dichiarazione incontestabile (emissione di un atto di accertamento che determina la degradazione della dichiarazione a mero atto istruttorio)²²⁰.

Tremonti è di differente avviso, ritenendo che il ruolo avrebbe natura di provvedimento con efficacia sostanziale, sicché la mancata impugnazione di esso renderebbe irripetibile quel che si fosse versato²²¹.

Bisogna precisare che si tratta di modificazioni e non di mero ritiro dell'atto che sarebbe sempre vietato; per modificazione dobbiamo intendere l'allegazione di errori che vanno ad immutare il contenuto dell'atto allo scopo di adeguarlo alla situazione di fatto che è destinato a

218 P. Schlesinger, voce "Dichiarazione", in Enc. Dir., XII, pag. 383.

219 G. Tesauro, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, Utet, 1975, pagg. 108 e ss.

220 G. Tesauro, *op. cit.*, pag. 123.

221 G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributari*, cit, pagg. 228 e ss.

rappresentare²²².

Tale modificazione potrà riguardare sia errori a danno del dichiarante, che ha perciò tutto l'interesse di presentare tale dichiarazione, sia di errori o omissioni in suo favore, che costui vada ad eliminare allo scopo di sottrarsi alle misure sanzionatorie previste dalla legge.

Occorre precisare, con maggiore chiarezza, cosa si intende per dichiarazione integrativa: il contribuente può rettificare o integrare una dichiarazione già presentata nei termini, presentando in via telematica o tramite un ufficio postale una nuova dichiarazione completa in tutte le sue parti²²³.

Si osserva che in diverse occasioni la norma premiale ha inteso rendere nuovamente presentabile, con mera rimessione in termini, quella dichiarazione integrativa che a suo tempo il contribuente avrebbe potuto produrre al fine di ovviare alle conseguenze dell'illecito commesso con la dichiarazione infedele, incompleta o semplicemente erronea a danno dell'ufficio²²⁴.

Al riguardo possiamo innanzitutto rammentare gli strumenti apprestati dalla legge 25 del 1951, che facevano perno su dichiarazioni integrative per conseguire lo scopo della definizione delle pendenze tributarie; viene poi in evidenza la legge del 1973 che pur mostrando di privilegiare delle fattispecie impositive decisamente innovative, ha conservato la tecnica della remissione in termini per la presentazione di dichiarazioni integrative

222 C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit, pag. 224.

223 Le correzioni si dividono in due categorie: A) *correzione a favore dell'erario* (anche in questo caso sono previste due ipotesi: 1) ipotesi di ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13 del d. lgs. 472/97: in base alla normativa richiamata, la correzione di una dichiarazione in sede di ravvedimento operoso (con una maggiore imposta o con un minore credito) è possibile solo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale la violazione è stata commessa. Solo in questo caso il contribuente può procedere alla riduzione della sanzione ed al versamento della stessa; 2) ipotesi di correzione successiva oltre i termini per l'effettuazione del ravvedimento operoso: questa possibilità è consentita solo nel caso in cui il contribuente debba versare una maggiore imposta rispetto a quella ordinariamente determinata con la prima dichiarazione. B) *correzione a favore del contribuente*: dal primo gennaio 2002 è prevista la possibilità di procedere entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva alla presentazione di una dichiarazione rettificativa a favore del contribuente senza essere sottoposto ad alcuna sanzione. Con la risoluzione n. 325 del 2002 l'amministrazione finanziaria ha chiarito che eventuali opzioni esercitate dal contribuente possono essere oggetto di modifica entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine ordinario di presentazione. Oltre tale data non si potrà sostenere la possibilità di rettifica a favore del contribuente.

224 I. Manzoni, *op. cit.*, pagg. 621 e ss.

in materia di iva²²⁵.

Un altro condono che ha introdotto effetti premiale, è quello previsto dalla legge 27 dicembre 2002 n. 289 che all'art 8²²⁶, che disciplina appunto questo meccanismo della dichiarazione integrativa, accordando al contribuente la possibilità di rimediare ad errori od omissioni commessi in passato.

225 L'art. 7 stabiliva che non si dovessero applicare sanzioni al contribuente che sanasse le violazioni commesse dal primo gennaio 1972 al 16 ottobre 1973 presentando entro il 31 gennaio 1974 apposita dichiarazione integrativa e versando l'imposta risultante (C. Preziosi, *op. cit.*, pag. 226)

226 L'art. 8 al primo comma, così recita: "Le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta per i quali i termini per la loro presentazione sono scaduti entro il 31 dicembre 2002, possono essere integrate secondo le disposizioni del presente articolo. L'integrazione può avere effetto ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta regionale sulle attività produttive, del contributo straordinario per l'Europa, di cui all'articolo 3, comma 194 e seguenti della legge 23 dicembre 1996, n. 662, dei contributi previdenziali e di quelli al Servizio sanitario nazionale. I soggetti indicati nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, obbligati ad operare ritenute alla fonte, possono integrare, secondo le disposizioni del presente articolo, le ritenute relative ai periodi di imposta di cui al presente comma".

1 INTRODUZIONE

Nel panorama internazionale troviamo diversi Stati con una lunga tradizione di imponenti deficit di bilancio, che hanno fatto ricorso al cosiddetto *Tax Amnesty*: fra questi, soprattutto i Paesi del centro e del sud-America, ma anche altri Stati, considerati modello di efficienza nel campo dell'amministrazione tributaria, hanno introdotto, in tempi diversi, condoni fiscali (ad esempio la Francia, la Spagna, il Belgio, l'Irlanda e buona parte degli stati federati degli Stati Uniti d'America). E' tuttavia altrettanto innegabile che, con l'eccezione di una serie di Paesi in via di sviluppo, la frequenza dei condoni è molto minore di quella che abbiamo sperimentato in Italia ed il loro ambito risulta quasi sempre più circoscritto: in particolare, è molto raro che si sia altrove fatto ricorso al cosiddetto condono tombale²²⁷.

Il costante ricorso a queste forme di sanatoria fiscale comporta una

²²⁷ Come abbiamo già avuto modo di rilevare nelle pagine precedenti, ci sono diversi motivi che inducono il legislatore a varare un condono fiscale. La letteratura economica si sofferma su tre motivi: 1) l'esigenza, innanzitutto, di conseguire un'accelerazione di gettito nel breve periodo, insieme con l'obiettivo di fare emergere base imponibile futura, incentivando l'adesione spontanea (*tax compliance*); 2) la spinta ad accrescere il consenso, soprattutto se i destinatari principale del clima di tolleranza fiscale sono concentrati in categorie che sostengono le maggioranze di Governo; 3) una scelta di politica diretta a chiudere con il passato, in concomitanza con il varo di riforme fiscali profondamente innovative che marcano importanti soluzioni di continuità soprattutto con riguardo alle modalità ed ai meccanismi di accertamento (ad esempio, in Italia nel 1991, con l'abolizione del segreto bancario).

serie di conseguenze che possono essere definiti i “costi” del condono²²⁸, ossia:

- a) nella percezione da parte dei contribuenti compliant che il sistema fiscale sia ingiusto;
- b) il rischio di generare l’aspettativa di nuovi condoni nel futuro, alimentando, così, la tendenza all’ulteriore evasione;
- c) l’indebolimento della sensibilità all’immoralità al fenomeno dell’evasione fiscale;
- d) il rischio che il condono possa apparire agli occhi del contribuente come una manifestazione di debolezza dell’Amministrazione tributaria e come un segno dell’incapacità del governo di fare rispettare le norme tributarie, riducendone la credibilità generale.

Sulla base di tali premesse si conclude che, per poter essere efficaci, i condoni fiscali dovrebbero, tra l’altro, essere concessi solo una *tantum* (per non indurre i contribuenti ad adeguare le proprie strategie anticipando futuri condoni), dovrebbero comportare il pagamento di un’imposta adeguata (per evitare che l’evasione sia percepita come premiante) e dovrebbero essere accompagnati almeno da un credibile annuncio di potenziati ed efficaci programmi di controllo²²⁹.

²²⁸ Corte dei conti, *relazione conclusiva concernente l’indagine sui “Risultati e costi del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali”*, delibera n. 24/2008, del 04/11/2008, pag. 13.

²²⁹ La concreta esperienza di una varietà di paesi indica che le sanatorie fiscali possono assumere configurazioni molto diverse: una prima classificazione distingue fra condoni *eccezionali* (emanati *una tantum* in occasione di particolari eventi), condoni *intermittenti* (che intervengono con cadenze temporali prestabilite), e condoni *permanenti* (che permettono di definire in modo abbreviato quanto preteso dall’Erario); una seconda classificazione è riferita ai soggetti che possono avvalersi del condono: tutti i contribuenti o solo alcune categorie (ad esempio, i titolari di reddito di impresa e lavoro autonomo, ma non i percettori di redditi da lavoro dipendente).

Un’ultima classificazione riguarda gli effetti del condono, distinguendo fra:

- a) condoni di tipo *return amnesty*, che consentono al contribuente di adeguarsi, in ritardo, agli obblighi fiscali senza incorrere in sanzioni (condoni applicati prevalentemente negli Stati Uniti);
- b) condoni di tipo *investigation amnesty*, per i quali l’Amministrazione finanziaria si impegna a non controllare le posizioni fiscali dei soggetti che hanno aderito al condono;
- c) condoni di tipo *prosecution amnesty*, per i quali al contribuente che sana la propria posizione viene riconosciuta una riduzione sulle sanzioni.

I condoni introdotti nel nostro paese nel biennio 2003-2004 da due successive leggi finanziarie (la legge 289/02 e la legge 350/03), nonché lo stesso condono introdotto dalla L. 1982, possono essere formalmente classificati come sanatorie *eccezionali*, in quanto *una tantum*, di tipo *investigation amnesty*, alcune destinate a tutti i contribuenti ed altre solo ad alcune tipologie (Corte dei conti, *relazione conclusiva concernente l’indagine sui “Risultati e costi del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali”*, delibera n. 24/2008, del 04/11/2008, pagg. 13 e ss).

Il presente capitolo mette a confronto due dei principali provvedimenti di condono: il primo di questi è costituito dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)", ultimo provvedimento di condono approvato dal Parlamento; la seconda sanatoria oggetto della presente analisi è la legge 7 agosto 1982, n. 516 "conversione in legge del D. L. 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria".

Entrambi i provvedimenti si collocano in una tradizione oramai secolare del nostro paese: si pensi soltanto che il primo di questi provvedimenti fu varato con il R. D. n. 367 dell'11 novembre 1900 il così detto "condono di pene pecuniarie" (i cui autori furono Giuseppe Saracco, capo del Governo e Bruno Chimirri, ministro delle Finanze)²³⁰ e da allora fino all'ultima legge di condono approvata nel 2002, in un secolo il Fisco italiano, sia prima dell'approvazione della Carta Costituzionale, sia dopo di essa, ha graziato i contribuenti per ben cinquantotto volte, come dire ogni ventuno mesi; una frequenza media veramente altissima che ha esposto lo Stato italiano alla condanna da parte della Corte di Giustizia comunitaria.

2 LEGGE 7 AGOSTO 1982, N.516

Prima di giungere all'approvazione del provvedimento in esame il Parlamento italiano nel 1980, emanò ben due leggi di condono: la prima legge²³¹ si fece carico del problema insorto a seguito della mancata conversione del D.L. 30 agosto 1980 n. 503 e fu ispirata dal bisogno di non sovvertire i rapporti già costituitisi sulla base di tale provvedimento e dall'esigenza di non revocare i rapporti già costituitisi tra Pubblica Amministrazione e cittadini; il secondo provvedimento²³², integra un tipico esempio di condono così detto "tradizionale".

L'iter parlamentare per l'approvazione della legge di condono del 1982, ha invece inizio con un disegno di legge (n. 1507 del 13 marzo

230 Per avere un quadro completo dell'elenco dei condoni si veda la nota n.167.

231 Legge 28 ottobre 1980, n. 867.

232 Legge 22 dicembre 1980 n. 882.

1980) presentato dal Ministro delle Finanze per l'abbandono delle pene amministrative già maturate a carico di evasori fiscali, nel quadro di disposizioni tendenti a reprimere più duramente il fenomeno della evasione. Nella relazione di accompagnamento si affermava che "l'azione riformatrice del Governo è diretta, da un lato a potenziare e riorganizzare i servizi di accertamento, dall'altro, a configurare in modo diverso e più preciso i reati in materia di imposta sui redditi e di imposta sul valore aggiunto"²³³. La logica era sostanzialmente quella di far operare il sistema sanzionatorio penale non su fattispecie che si evidenziano come conseguenza dell'inadempimento dell'obbligazione tributaria, bensì su fattispecie prodromi che (e più semplici) individuabili in una fase precedente del procedimento di imposizione.

Questo provvedimento ha poi visto la luce solo nel 1982 appunto con il D.L. 10 luglio 1982, n. 429 convertito poi con modifica nella L. 7 agosto 1982, n. 516²³⁴ con un testo molto più articolato e complesso di quello inizialmente proposto. Successivamente, il D.L. 15 dicembre 1982, n. 916 convertito con modifica nella legge 12 febbraio 1983, n. 27 ha introdotto ulteriori modifiche al testo base.

Il provvedimento di condono del 1982 ha per certi versi anticipato quanto contenuto nella legge 289/2002 in materia di dichiarazione integrativa, ancorchè all'interno del primo provvedimento tale sanatoria è disciplinata in maniera ben più articolata e con varietà di sfumature.

In particolare, di dichiarazione integrativa qui si parla in tre diversi contesti:

a) dichiarazione integrativa cd. semplice per la definizione non automatica di uno o più periodi di imposta, per una o più imposte raggiunti o meno da avviso di accertamento²³⁵;

233 Relazione del Ministro delle Finanze al D.D.L. n. 1507 del 13 marzo 1980.

234 Il progetto Reviglio (disegno di legge n. 1507 del 13 marzo 1980) voleva riformare il diritto tributario penale. La riforma anche su indicazione della corte costituzionale per il tramite di due sentenze (n. 88 e 89 del 12 maggio 1982) prese concretamente corpo con il decreto legge 10 luglio 1982 n. 429 con il quale il Governo bruciò sul tempo i lavori di un'apposita Commissione parlamentare mista (cosiddetta Commissione dei trenta). Il decreto legge fu poi convertito in legge con modifiche il 7 agosto 1982 n.516, la quale legge fu battezzata come "manette agli evasori".

235 Art. 15 D.L.10 luglio 1982, n. 429 convertito in legge 516/82, recita: "la dichiarazione integrativa deve essere presentata, distintamente per ciascun periodo d'imposta per il quale il contribuente si avvale della facoltà prevista nell' articolo 14 , all'ufficio delle imposte dirette o al centro di servizio nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente al momento

b) dichiarazione integrativa per la definizione automatica delle pendenze ove sia stato notificato un avviso di accertamento in rettifica²³⁶;

della presentazione della dichiarazione.

Nella dichiarazione integrativa il contribuente deve indicare lo importo dell'imponibile, del maggior imponibile, della imposta, della maggiore imposta, della perdita, della minore perdita nonché altri dati ed elementi in conformità del modello di cui al terzo comma del precedente articolo.

Relativamente alle dichiarazioni presentate dai coniugi cumulativamente per gli anni 1974 e 1975 e congiuntamente per gli anni 1976 e successivi, le dichiarazioni integrative devono essere presentate separatamente da ciascun coniuge con l'indicazione degli elementi indicati nel comma precedente a lui riferibili. la dichiarazione integrativa presentata da uno solo dei coniugi non ha effetto nei confronti dell'altro.

I soggetti ai quali sono imputati pro quota i redditi delle società o associazioni di cui all' articolo 5 del decreto del presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 597, delle imprese familiari e delle aziende gestite in comunione tra coniugi possono presentare le dichiarazioni integrative indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione integrativa da parte della società o associazione, del titolare della impresa familiare o dell'altro coniuge. la dichiarazione esplica efficacia nei soli confronti del soggetto dichiarante, il quale è tenuto a darne notizia mediante raccomandata con avviso di ricevimento entro il 31 ottobre 1982, ai soci, associati, collaboratori familiari ovvero al coniuge.

La determinazione dell'imponibile e il calcolo delle imposte dovute devono essere effettuati in conformità alle disposizioni relative a ciascun periodo di imposta con i criteri e le modalità stabiliti nel modello di cui al terzo comma dell'articolo precedente. relativamente alla imposta locale sui redditi il calcolo deve essere effettuato applicando l'aliquota unica del quindici per cento sul maggior gettito di tale imposta per gli anni 1974, 1975 e 1976 è attribuita alle regioni a statuto ordinario una compartecipazione pari alla aliquota del 13,60 per cento; la stessa compartecipazione spetta alla regione Sicilia, ferme restando le disposizioni relative agli anni successivi. i soggetti che esercitano la attività di allevamento del bestiame possono optare per la determinazione del relativo reddito in base ai criteri di cui al decreto del ministro delle finanze 22 settembre 1978, e successive modificazioni.

Salvo che ricorrano le ipotesi di definizione automatica previste nel primo comma dell' articolo 16 e nell' articolo 19, le società di capitali e gli enti equiparati, le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, nonché le persone fisiche e gli enti non commerciali, relativamente ai redditi di impresa posseduti, possono specificare nelle dichiarazioni integrative o in appositi allegati i nuovi elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi, da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicati nelle dichiarazioni stesse. Con riguardo agli imponibili, ai maggiori imponibili e alle minori perdite indicati nelle dichiarazioni integrative non si applicano le disposizioni del terzo e quarto comma dello articolo 74 del decreto del presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 597.

236 Art. 16 d. l. 10 luglio 1982, n. 429 convertito in legge 516/82, così recita: "Per i periodi d'imposta relativamente ai quali anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto è stato notificato accertamento in rettifica o d'ufficio, la controversia si estingue se la dichiarazione integrativa reca un imponibile non inferiore a quello determinato riducendo lo imponibile accertato dall'ufficio di un importo pari al quaranta per cento della differenza tra l'imponibile stesso e quello dichiarato dal contribuente e di un ulteriore importo pari al venticinque per cento dell'imponibile dichiarato. nei casi di omessa dichiarazione la controversia si estingue se la imposta risultante dalla dichiarazione integrativa non è inferiore a quella determinata riducendo l'imponibile accertato dall'ufficio di un importo pari al trenta per cento.

Le disposizioni del comma precedente non danno in nessun caso diritto alla riduzione dell'imposta ad un ammontare inferiore al venti per cento di quella corrispondente all'imponibile accertato

c) dichiarazione integrativa per la definizione automatica delle pendenze in cui invece non sussista previa notifica del provvedimento impositivo²³⁷.

Il decreto legge 429 del 1982 convertito poi in legge 516/82 nasce con l'obiettivo di riformare il diritto penale tributario e reprimere l'evasione fiscale attraverso l'inasprimento delle sanzioni. Il decreto legge, infatti, fu diviso in due titoli: Titolo I "Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto" e Titolo II "Disposizioni

dall'ufficio o della differenza tra il predetto imponibile e quello dichiarato.

237 Art. 19 D. L. 10 luglio 1982, n. 429 convertito in legge 516/82, così recita: "Per ciascuno dei periodi di imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto anteriormente al primo gennaio 1982, il contribuente con la dichiarazione integrativa può richiedere, se non è stato notificato avviso di accertamento, che l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi siano definite per definizione automatica a norma dei seguenti commi.

La dichiarazione integrativa per definizione automatica deve contenere a pena di nullità la richiesta di definizione per tutti i periodi di imposta di cui al primo comma e per tutte le relative imposte sul reddito. ciascuna imposta è determinata aumentando del trenta per cento l'imposta lorda e le addizionali quali risultano dalla dichiarazione originaria, le detrazioni di imposta, le ritenute e i crediti di imposta non possono essere riconosciuti in misura superiore a quella risultante dalla dichiarazione originaria.

Salvo quanto disposto nei commi seguenti, le persone fisiche sono ammesse ad avvalersi della definizione automatica a condizione che per ciascun periodo di imposta sia riconosciuta nella dichiarazione integrativa una maggiore imposta per un importo di almeno 50.000 lire, elevato a lire 300.000 per i soggetti titolari di redditi di impresa, di lavoro autonomo e di capitale; per i soggetti alla imposta sul reddito delle persone giuridiche e per le società di persone e soggetti assimilati l'importo è elevato a l. 600.000, salvo che per gli enti non commerciali per i quali l'importo è stabilito in l. 250.000.

Per la definizione automatica dei periodi d'imposta chiusi in perdita, rilevante agli effetti degli articoli 17 e 24 del decreto del presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 598, la dichiarazione integrativa deve recare la diminuzione del trenta per cento della perdita dichiarata e deve recare l'impegno a versare un importo pari al dieci per cento della differenza tra la perdita originariamente dichiarata e quella ridotta ai sensi del presente comma. per la definizione automatica dei periodi d'imposta chiusi in pareggio la dichiarazione deve recare l'impegno a versare un importo pari a l. 600.000 per ciascuno dei periodi stessi.

Per la definizione automatica dei periodi d'imposta per i quali le persone fisiche hanno omesso di presentare la dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa deve recare l'impegno a versare l. 500.000 per ciascuno dei periodi stessi.

La definizione automatica non si applica ai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che hanno omesso di presentare anche una sola delle dichiarazioni relative ai periodi di imposta di cui al primo comma, né agli altri soggetti allorché hanno omesso di presentare la dichiarazione relativa a tutti i periodi di imposta medesimi.

Non può essere definita per definizione automatica l'imposta sui redditi soggetti a tassazione separata.

Ai fini del presente articolo non si considerano omesse le dichiarazioni presentate anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto anche se tardive oltre il mese

per agevolare la definizione delle pendenze tributarie”:

Il titolo secondo che disciplina le fattispecie di imposizione da condono a sua volta si suddivide in due capi: il capo I dedicato alle imposte dirette ed il capo II alle imposte indirette.

L'art 14, norma di apertura di tale titolo così recita: “Agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi, nonché delle relative addizionali, dovute per i periodi di imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione annuale è scaduto anteriormente all'1 agosto 1982, i contribuenti, sempreché non sia intervenuto accertamento definitivo, sono ammessi a presentare dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse e per rettificare in aumento quelle già presentate ancorché con ritardo superiore a un mese. Per periodo d'imposta si intende l'anno solare o il diverso periodo di tempo in relazione al quale è stata o avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione”²³⁸.

La giurisprudenza, relativamente a tale norma, ha affrontato il fondamentale tema della sussistenza o meno di una pendenza tributaria suscettibile di definizione in base alla normativa in esame: in linea di massima, l'art 14 pone come condizione per le imposte dirette e l'IVA il fatto che non fosse intervenuto accertamento divenuto definitivo.

Dunque l'art 14 introduce l'esclusivo strumento di definizione contemplato dalla legge del 1982 e poi successivamente ripreso dalla

238 Art 14, L. 7 agosto 1982, n. 516, così recita: “Agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi nonché delle relative addizionali, dovute per i periodi di imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione annuale è scaduto anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto, i contribuenti, sempreché non sia intervenuto accertamento definitivo, sono ammessi a presentare dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse e per rettificare in aumento quelle già presentate ancorché con ritardo superiore a un mese. Per periodo d'imposta si intende l'anno solare o il diverso periodo di tempo in relazione al quale è stata o avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione.

Gli interessati, entro il mese di novembre 1982, devono spedire per raccomandata le dichiarazioni integrative, relativamente alle imposte e ai periodi di imposta per i quali intendono avvalersi della facoltà prevista nel primo comma. nei casi di fusione le dichiarazioni integrative per le società fuse o incorporate devono essere presentate dalla società risultante dalla fusione o incorporazione. Le dichiarazioni integrative, a pena di nullità, devono essere redatte su stampati conformi ai modelli approvati con decreto del ministro delle finanze da pubblicare nella gazzetta ufficiale.

Si applicano le disposizioni dell'articolo 8 e quelle del secondo, terzo e quarto comma dell' articolo 12 del decreto del presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 600”.

legge del 2003. Mentre in quest'ultima legge si prevede accanto alla cd. integrativa semplice, una moltitudine di differenti fattispecie condonistiche, qui, nel provvedimento del 1982 l'unica fattispecie di condono prevista è data appunto dalla dichiarazione integrativa.

La legge del 1982, disciplina, in realtà, ben tre diverse tipologie di dichiarazione integrativa:

a) integrativa semplice, definizione non automatica²³⁹ di uno o più periodi di imposta, per una o più imposte raggiunti o meno da avviso di accertamento;

b) integrativa ex art. 16, per la definizione automatica delle pendenze ove sia stato notificato un avviso di accertamento in rettifica o di ufficio;

c) integrativa ex art. 19, per la definizione automatica delle pendenze in cui invece non sussista la previa notifica del provvedimento impositivo.

Le dichiarazioni integrative vanno altresì distinte tra loro in relazione alla circostanza della esistenza o meno di una previa notifica dell'atto di accertamento da parte dell'ufficio; in quest'ultimo caso la dichiarazione originaria deve ritenersi degradata ad atto istruttorio con la conseguenza che se la dichiarazione medesima risulta intervenuta successivamente, a titolo integrativo di quella originaria ed in contemplazione del provvedimento dell'ufficio, i relativi effetti consisteranno in quelli residuali collegabili all'atto per la propria natura giuridica ed in virtù della normativa eccezionale che ciò ha consentito.

Dunque la dichiarazione integrativa post accertamento non è chiamata a svolgere alcun ruolo concreto in ordine alla formazione della fattispecie di imposizione e ciò risulta chiaro dalla circostanza che la controversia, cioè il giudizio istituito o istituibile per l'impugnazione dell'accertamento, è destinato a proseguire per la decisione sulla parte dell'imponibile accertato esclusa dalla dichiarazione integrativa.

Sebbene priva di effetti sostanziali in ordine alla costituzione della fattispecie di imposizione, la dichiarazione integrativa post accertamento resta comunque un atto di scienza a contenuto assertorio circa la verità dei fatti rilevanti per la identificazione della capacità contributiva del dichiarante.

²³⁹ Per "definizione non automatica" si intende quel tipo di definitività della fattispecie che presenta una ridotta intensità in vista della relativa possibilità di rimozione assicurata alle parti del rapporto con l'impiego di rimedi ordinari alla loro volta pur rimovibili secondo il regolare regime di tali atti (C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit. pag. 232).

In ordine agli effetti conseguenti a tale sanatoria, l'art. 22 della legge sancisce il definitivo abbandono delle sanzioni amministrative "per omissione infedeltà o incompletezza delle dichiarazioni annuali dei redditi"; ciò relativamente alla dichiarazione integrativa in genere ma bisogna riconoscere una più consistente e peculiare serie di effetti alla dichiarazione integrativa post accertamento: se infatti l'atto in questione interviene dopo che l'ufficio abbia eseguito il dovuto controllo sulla situazione del contribuente, è innegabile che essa finisca per inserirsi in un quadro ove il privato faccia comunque una missione del proprio parziale torto rispetto alla posizione assunta con l'originaria dichiarazione tributaria.

Ne deriva che al fatto della presentazione della dichiarazione integrativa vanno collegati gli effetti legali di una vera e propria acquiescenza impropria parziale verso le fattispecie di imposizione, destinati a permanere finché esiste il fatto medesimo donde essi sono scaturiti; con l'ulteriore effetto che la corrispondente parte di imposta diviene immediatamente dovuta, perché reputata *ex lege* non più contestata e può essere riscossa a titolo definitivo con lo strumento dell'iscrizione a ruolo²⁴⁰.

Relativamente all'art 15, 4° comma della L. 1982 numerose sono le pronunzie giurisprudenziali che hanno interessato tale norma, relativa ai soggetti cui sono imputati pro quota i redditi di società, associazioni, imprese familiari ed aziende gestite in comunione tra coniugi; la norma legittimava i suddetti alla presentazione di dichiarazioni integrative autonome e precisava di contro che la dichiarazione di società, associazione, titolare dell'impresa o coniuge esplicava efficacia nei soli confronti del soggetto dichiarante²⁴¹.

Al riguardo è stato così deciso che, in presenza di istanza di definizione da parte di società di persone ed in assenza di analoga istanza da parte dei soci, l'ufficio poteva procedere alla rettifica dei redditi conseguiti dall'ente ai soli fini di quantificare la quota da attribuire ai soci fermo restando per l'ente medesimo l'efficacia della definizione automatica²⁴².

Dichiarazione integrativa ex art. 16 L. 1982:

240 Art. 20, 4° comma, L. 7 agosto 1982, n. 516.

241 Art 15 4° comma, L. 7 agosto 1982, n. 516.

242 Commissione I grado Monza, 28 gennaio 1987 in Podenzana, Bonvino Davide, *Il condono fiscale: L.7 agosto 1982, n.516*, Padova, Cedam 1992, p. 1187.

L'atto è concepito dal legislatore per le situazioni per le quali già esiste un atto di accertamento notificato dall'ufficio e risulta strutturalmente eguale ad ogni altra dichiarazione integrativa prevista in generale dall'art. 14 L. 1982, con l'eccezione di un unico dato: la dichiarazione integrativa può recare una determinata quantità minima di imponibile, ovvero una certa quantità massima di perdita di esercizio, rapportati proporzionalmente al contenuto dell'accertamento e a quello della originaria dichiarazione.

Più in particolare nell'art. 16 è stato richiesto che la dichiarazione integrativa dovesse recare un imponibile non inferiore alla somma del 60% dell'imponibile accertato e del 15% dell'imponibile dichiarato dal contribuente, ovvero in mancanza di imponibili dichiarati, il solo 60%.

La legge in presenza di tali requisiti fissa una serie di effetti, il cui nucleo principale è racchiuso in una espressione contenuta nell'art. 16: "la controversia si estingue".

L'espressione suddetta letteralmente significa che di seguito alla presentazione della dichiarazione integrativa a contenuto qualificato si deve intendere cessata ogni contestazione intorno al provvedimento di accertamento; e chiaro che la disposizione allude, sia pure impropriamente al consolidamento sostanziale della fattispecie recata dal provvedimento di imposizione ossia alla stabilizzazione di essa.

Dichiarazione integrativa ex art. 19 L. 1982:

L'art. 19 della L. 1982 disciplina le ipotesi nelle quali il contribuente, in assenza di accertamento notificato dall'ufficio, intenda farsi avanti per definire automaticamente l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi per tutti i periodi di imposta in ordine ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione fosse scaduto anteriormente al 1 agosto 1982.

All'interessato viene richiesta una apposita dichiarazione integrative che a pena di nullità deve contenere la richiesta di definizione automatica per tutti i periodi di imposta antecedenti ed ancora suscettibili del controllo dell'ufficio.

Tale dichiarazione deve rappresentare non più degli imponibili, così come stabilito in via generale dall'art. 15, bensì direttamente le imposte lorde incrementate nella misura minima prefissata, mediante applicazione di una percentuale maggiorativi rispetto all'imposta risultante dalla dichiarazione originaria e comunque sino ad un importo determinato in

vario ammontare tenuto conto dell'attività del contribuente e della fonte di redditi posseduti.

In ordine a tale dichiarazione integrativa bisogna escludere la tesi della "differente natura giuridica della dichiarazione ex art. 14 e dell'art. 16 rispetto a quella dell'art.19; mentre le prime due sono equiparabili, per il loro contenuto e la loro natura, alle normali dichiarazioni di redditi, la dichiarazione dell'art. 19 è, in realtà una richiesta di definizione della pendenza mediante versamento di una certa imposta: non si denuncia quindi alcun imponibile, ma ci si limita a chiedere di definire la pendenza mediante pagamento di una imposta"²⁴³.

Tale tesi non tiene conto del fatto che in realtà il contribuente nel caso dell'art. 19 è chiamato ad esternare ben due distinti atti: vi è innanzitutto la dichiarazione integrativa ex art. 14; poi, vi è la richiesta di definizione che, ancorché contestualmente manifestata, reca un oggetto diverso e cioè l'accettazione del contribuente verso gli effetti della fattispecie di imposizione che egli stesso sta concorrendo a costituire con la dichiarazione integrativa²⁴⁴.

3 L. 27 DICEMBRE 2002, N. 289

La legge 27 dicembre 2002 n. 289, legge finanziaria per il 2003, ha previsto, al capo II del titolo II, diverse disposizioni rivolte a favorire sia la prevenzione e la risoluzione di controversie in materia tributaria che il recupero a tassazione, offrendo condizioni agevolate, di aree di elusione ed evasione.

Tale manovra deve essere ricondotta essenzialmente alla volontà politica di chiudere le pendenze progresse, in vista di una riforma del sistema tributario italiano prevista ab origine nella Legge 7 aprile 2003, n. 80 recante "Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale", all'interno della quale si prevedeva che: "Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi recanti la riforma del sistema fiscale statale"²⁴⁵.

243 F. Tesauro, *Il condono in materia di imposte dirette*, in Boll. Trib., 1982, p. 1438.

244 C. Preziosi, *Il condono fiscale, cit.*, p. 279.

245 L'art. 2 della legge delega è intitolato "Codificazione". Il codice è articolato in due parti: generale e speciale. Nella prima parte si enunciano i principi a cui si ispira la riforma: la chiarezza, la semplicità, la conoscibilità effettiva, l'irretroattività della norma tributaria, il divieto

Alla legge delega non si è fatto seguire, almeno sino ad oggi²⁴⁶, alcuna riforma del sistema fiscale, cosa che ha privato il condono fiscale della sua fondamentale giustificazione.

Oltre ad introdursi in un programma di riforma fiscale, il condono del 2003 è finalizzato ad incamerare risorse finanziarie a fronte della complessiva situazione economica in cui versava il Paese, offrendo, ai contribuenti, un ampio ventaglio di opportunità di definizione e ciò sotto forma sia di condoni che di sanatorie.

A completare il quadro, già ricco, si è aggiunto il decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282 convertito nella legge 21 febbraio 2003, n. 27 e recante: "Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure di contabilità".

di doppia imposizione, il divieto di applicazione analogica delle norme fiscali, la tutela dell'affidamento e della buona fede, la minimizzazione del sacrificio del contribuente nell'adempimento di tutti gli obblighi formali e di pagamento e l'esclusione della sanzione penale in assenza di frode e di danno erariale effettivo e rilevante (sono principi già previsti nello Statuto dei diritti del contribuente legge 212/2000). Secondo il relatore del disegno di legge 2144, on. Falsitta, con l'introduzione della legge delega n. 80 è "Nato l'umanesimo fiscale". nella relazione si afferma che la persona, nella sua dignità universale e nella sua naturale capacità di rapporto sociale, sta sopra lo Stato, il quale non è un fine, ma un mezzo. E ancora: se politicamente prima dello Stato vengono le persone, economicamente prima dello Stato vengono il lavoro e la proprietà. Lavoro e proprietà privata sono le basi fondamentali della libertà della persona e della ricchezza della nazione. Il diritto ai frutti del lavoro e della proprietà è dunque un diritto originario e primario, che, sicuramente, va combinato con il dovere fiscale, ma che non può essere sacrificato dal dovere fiscale oltre una certa misura. L'imposta non può essere solo l'espressione del potere statale, ma anche e soprattutto il segno del consenso sociale. Questo è impensabile quando il prelievo fiscale complessivo diventa pari al 65% del frutto del lavoro di una piccola impresa o quando il prelievo fiscale complessivo giunge al 121% del reddito di un immobile. La seconda parte del codice, definito speciale, sono raccolte le singole imposte: a) l'imposta sul reddito delle persone fisiche e degli enti non commerciali (IRE), con una riduzione delle aliquote rispetto all'IRPEF, un sistema di deduzione che diminuiscono al crescere del reddito per assicurare la progressività del prelievo. Un'aliquota unica per la tassazione dei proventi finanziari; b) l'imposta sul reddito delle società (IRES), incentrata sull'applicazione di un'aliquota unica la 33%, prevede, tra l'altro, la possibilità per i gruppi societari di optare per un regime di consolidamento fiscale nazionale e internazionale, la neutralità fiscale per le plusvalenze sulle cessioni di quote, l'introduzione di un sistema sostitutivo della DIT per evitare la sottocapitalizzazione delle imprese, l'estensione della disciplina delle società controllate estere anche alle società collegate; c) l'imposta sul valore aggiunto, che sarà razionalizzata soprattutto per quanto riguarda la progressiva eliminazione delle ipotesi di indetraibilità, i regimi speciali, la semplificazione degli adempimenti; d) l'imposta sui servizi, quale nuova forma di tassazione che dovrebbe unificare e razionalizzare le varie forme minori di prelievo oggi esistenti (imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali, imposta di bollo, tassa sulle concessioni governative, tassa sui contratti di borsa, etc.); e) le accise, che saranno anch'esse riformulate per una migliore armonizzazione con le direttive comunitarie in materia di imposte di fabbricazione e con l'IVA.

²⁴⁶ Tranne che per l'IRES.

Tale atto normativo, oltre ad essere il veicolo di introduzione delle modifiche apportate alle originarie disposizioni in materia di sanatorie, previste dalla legge finanziaria, ha finito per ampliare ulteriormente la gamma delle possibilità di “chiusura con il fisco delle situazioni pregresse”²⁴⁷.

A tal punto, risulta talmente ampia e completa la rosa degli strumenti offerti ai contribuenti che non sarà difficile, per questi ultimi, una volta trovato l’orientamento tra la tecnicità e la mole della nuova normativa, indirizzarsi verso la risoluzione di qualche proprio problema dovuto, magari, all’impetuoso succedersi delle norme tributarie in un sistema dove, oramai, cominciano a trovare difficoltà anche gli stessi tecnici della materia.

Le sanatorie fiscali²⁴⁸, inizialmente previste con valenza fino al periodo di imposta 2001 e con modalità di definizione e versamenti, ad eccezione di eventuali rateizzazioni, da effettuarsi nella maggioranza dei casi al 16 marzo 2003, hanno subito continue proroghe o riaperture dei termini, fino

247 C. Tolino, *I condoni fiscali 2003, la disciplina normativa, le circolari ministeriali e la modulistica*, cit, p. 9.

248 Le sanatorie previste da tale normativa possono sintetizzarsi come di seguito:

- definizione, mediante autoliquidazione, dei redditi di lavoro autonomo e d’impresa, c.d. “concordato”;
- integrazione degli imponibili per gli anni pregressi, c.d. “integrativa semplice”;
- definizione automatica per gli anni pregressi, c.d. condono tombale;
- definizione dei ritardati ed omessi versamenti;
- definizione agevolata delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle donazioni e successioni e sull’incremento di valore degli immobili;
- definizione in materia di carichi iscritti a ruolo;
- definizione dei tributi dovuti agli enti locali;
- disposizioni per la regolarizzazione delle scritture contabili;
- definizione degli accertamenti, delle contestazioni ed avvisi di irrogazione di sanzioni, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione, c.d. liti potenziali;
- definizione delle liti fiscali pendenti;
- assegnazione dei beni ai soci, rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate e di terreni edificabili con destinazione agricola.
- regolarizzazione delle sanzioni in materia di servizio pubblico televisivo;
- chiusura delle partite Iva inattive;
- definizione delle violazioni in materia di tassa automobilistica erariale;
- emersione delle attività detenute all’estero, c.d. “scudo fiscale bis”;
- attività regolarizzate e successivamente rimpatriate.

tombale, come precisato dall' Agenzia delle entrate nella circolare n. 3 del 2003, ha trovato applicazione anche in riferimento alle altre possibilità di definizione o integrazione, e pertanto anche per il concordato per gli anni pregressi.

Riguardo alle modalità di definizione, l' art 7 prevedeva il perfezionamento della definizione automatica con il versamento, mediante autoliquidazione, della somma, sulla quale non erano dovuti interessi e sanzioni, dei tributi derivanti dai maggiori ricavi o compensi determinati sulla base dei criteri contenuti nel decreto del Ministro dell' Economia e delle Finanze del 28 febbraio 2003²⁵⁵.

In ordine infine agli effetti, la definizione automatica inibiva, a decorrere dalla data del primo versamento, i poteri istruttori e di accertamento degli Uffici ai fini sia delle imposte dirette che dell' Iva, limitatamente alle attività di impresa e di lavoro autonomo e fatti salvi quelli per gli effetti di carattere penale. La definizione rendeva inoltre definitiva, rispetto a ciascuna annualità, la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione, fatti salvi in ogni caso, gli effetti della liquidazione delle imposte e del controllo formale in base alla dichiarazione.

L' art 8 della 27 dicembre 2002, n. 289, introdusse l' Integrativa semplice: integrazione degli imponibili per gli anni pregressi.

Potevano integrare le dichiarazioni, la cui data di presentazione scadeva entro il 31 ottobre 2002, tutti i contribuenti soggetti alle imposte sui redditi, a prescindere dallo svolgimento di un' attività (di impresa, autonoma o di lavoro dipendente), dal carattere professionale o meno della stessa, dall' eventuale occasionalità e dalla fonte del reddito percepito, nonché i sostituti di imposta²⁵⁶.

255 Ciò tenendo conto: a) degli studi di settore per i contribuenti che vi sono soggetti; b) dei parametri, per i contribuenti assoggettati a tali strumenti, della distribuzione, per categorie economiche raggruppate in classi omogenee sulla base dei processi produttivi, dei contribuenti per fasce di ricavi o di compensi di importo non superiore a 5.164.569 euro, qualora i ricavi o i compensi non siano determinabili con le modalità precedenti.

Relativamente al periodo di imposta 1997 non era necessario effettuare alcuna autoliquidazione in quanto l' importo dovuto, in sostituzione di tutte le imposte del periodo, era stato stabilito in misura fissa pari a 300 euro.

Il concordato, quindi, per gli anni pregressi consentiva ai soggetti beneficiari di effettuare la definizione automatica dei redditi di impresa e di lavoro autonomo relativi ad una o più annualità per le quali le dichiarazioni erano state presentate entro il 31 ottobre 2002.

256 Le imposte oggetto della dichiarazione *integrativa semplice*, erano: le imposte sui redditi (IRPEF, IRPEG, ILOR) e le relative addizionali, l' IVA e l' IRAP, le imposte sostitutive, l' imposta sul patrimonio netto delle imprese, il contributo straordinario per l' Europa ed il contribu-

Le caratteristiche principali della dichiarazione integrativa possono riassumersi nella libertà di scelta, per il contribuente, dei periodi di imposta e delle imposte da integrare, e nella non esistenza di un limite minimo dell'imponibile o delle maggiori imposte da determinare. Il solo obbligo consisteva nel dover indicare, a pena di nullità, maggiori importi dovuti almeno pari a 300 euro per ciascun periodo di imposta.

In sostanza, l'integrativa semplice consentiva a tutti i contribuenti, compresi i sostituti d'imposta, di integrare le dichiarazioni, che andavano presentate entro il 31 ottobre 2002, relative ad uno o più periodi d'imposta²⁵⁷.

L'art. 9 introdusse il cosiddetto Il Condono Tombale: definizione automatica per gli anni pregressi. L'articolo de quo era rivolto a tutti i contribuenti e a tutti i periodi d'imposta, cumulativamente, i cui termini di presentazione delle rispettive dichiarazioni erano scaduti al 31 ottobre 2002.

Il condono tombale si perfezionava con il versamento, entro il 16 maggio 2003, delle maggiori imposte determinate, per ciascun periodo d'imposta, in base all'applicazione delle diverse aliquote²⁵⁸:

to al Servizio Sanitario Nazionale, inoltre, era possibile definire od integrare, seppur con modalità diverse, anche i contributi previdenziali.

Non potevano essere oggetto di integrazione, invece, le imposte che risultano dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni dei redditi ai sensi dell'articolo 36 bis del DPR n. 600 del 1973 ed a seguito del controllo formale di cui all'articolo 36 ter del medesimo decreto, nonché a seguito della liquidazione delle dichiarazioni IVA di cui all'articolo 54 bis del DPR n. 633 del 1972.

257 Il perfezionamento della procedura ha prodotto i seguenti effetti: a) la preclusione di ogni accertamento tributario e contributivo; b) l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie e previdenziali, ivi comprese quelle accessorie, e qualora si tratti di reddito di fonte estera delle sanzioni previste in base al monitoraggio fiscale; c) l'esclusione ad ogni effetto della punibilità relativamente ad alcuni reati tributari ed alcuni reati connessi.

258 Di seguito le diverse aliquote applicate: 8% delle imposte lorde e sostitutive risultanti dalla dichiarazione originaria; 6% sulla parte delle imposte lorde e sostitutive, risultanti dalla dichiarazione originaria, che risulti essere superiore ai 10.000 euro; 4% sulla parte delle imposte lorde e sostitutive, risultanti dalla dichiarazione originaria, che risulti essere superiore ai 20.000 euro.

In ogni caso, l'imposta da versare non poteva risultare inferiore ai seguenti importi: 100 euro per le persone fisiche e le società semplici titolari di redditi diversi da quelli d'impresa e di attività professionale.

Nel caso di soggetti titolari di reddito derivante dall'esercizio d'impresa, anche in forma associata, o arte e professioni l'imposta da versare non poteva risultare inferiore a: 400 euro, se l'ammontare dei compensi o ricavi è inferiore a 50.000 euro; 500 euro, se l'ammontare dei compensi o ricavi è inferiore a 180.000 euro; 600 euro, se l'ammontare dei compensi o ricavi è superiore a 180.000 euro.

Il perfezionarsi del condono tombale produceva i seguenti effetti: a) rendeva definitiva la liquidazione delle imposte risultante dalla dichiarazione, relativamente alla spettanza di deduzioni ed agevolazioni dichiarate; b) precludeva ogni accertamento tributario; c) estingueva le sanzioni amministrative tributarie, ivi comprese quelle accessorie.

L'art. 15 della legge finanziaria per il 2003 definiva le liti potenziali: "definizione degli accertamenti, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione"²⁵⁹.

La definizione poteva avvenire a condizione, rispettivamente, che non fossero scaduti i termini per la proposizione del ricorso avverso l'avviso di accertamento, non fosse intervenuta la definizione degli inviti al contraddittorio e non fossero stati notificati avvisi di accertamento.

La definizione poteva avere ad oggetto tutte le tipologie di imposte relative alle sanatorie introdotte dalla finanziaria 2003. In riferimento agli avvisi di accertamento e agli inviti erano definibili anche i contributi previdenziali e quelli al servizio sanitario nazionale.

Per determinare gli importi utili per la definizione degli accertamenti e degli inviti era necessario procedere con un meccanismo a scaglioni, applicato alle maggiori imposte, ritenute e contributi complessivamente accertati o indicati negli inviti.

La chiusura degli accertamenti e degli inviti, comunque, poteva

Per quanto concerneva l'Iva, per la quale si poteva richiedere il condono, anche separatamente dalle imposte dirette, lo stesso si perfezionava con il versamento della maggiore imposta dovuta sulla base dell'applicazione delle seguenti aliquote: 2% dell'imposta esigibile; 2% dell'imposta detratta; 1,5% dell'imposta esigibile sulla parte eccedente i 200.000 euro; 1,5% dell'imposta detratta sulla parte eccedente i 200.000 euro; 1% dell'imposta esigibile sulla parte eccedente i 300.000 euro; 1% dell'imposta detratta sulla parte eccedente i 300.000 euro.

In ogni caso, l'importo da versare, relativo all'Iva, non poteva essere inferiore alle seguenti somme: 500 euro se l'ammontare del volume d'affari non è superiore a 50.000 euro; 600 euro se l'ammontare del volume d'affari non è superiore a 180.000 euro; 700 euro se l'ammontare del volume d'affari è superiore a 180.000 euro.

Nel caso di omessa dichiarazione il condono si perfezionava con il versamento, per ciascuna dichiarazione omessa e per ciascun periodo d'imposta, di un importo pari a: 1500 euro per le persone fisiche; 3000 euro per le società..

259 Mediante l'articolo 15 della Legge 289/02 ai contribuenti veniva offerta la possibilità di definire, tra l'altro, i seguenti atti: a) avvisi di accertamento, tra i quali gli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-bis del DPR 600/73 e 54 del DPR 633/72; b) *inviti al contraddittorio*, ad esclusione di quelli derivanti da istanza del contribuente; c) processi verbali di constatazione (PVC), cioè i documenti redatti a seguito dell'ultimazione delle operazioni di ispezione e verifica e notificati al contribuente per la constatazione delle violazioni delle norme tributarie.

avvenire a condizione che gli stessi atti contenessero gli elementi necessari per la determinazione della maggiore imposta.

L'art. 16 della legge, invece, si occupò di deflazionare il contenzioso: chiusura delle liti fiscali pendenti.

La chiusura di una lite fiscale pendente era relativa ad un contenzioso avviato con il fisco a fronte di un avviso di accertamento. In particolare si trattava delle liti fiscali pendenti dinanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali nonché quella Centrale, oltre al Giudice ordinario di ogni grado, compresa la Cassazione, a condizione che avessero ad oggetto rapporti tributari di competenza di uffici dell'amministrazione finanziaria dello Stato, a prescindere dalla circostanza che la lite atteneva o meno a tributi erariali²⁶⁰.

Aspetto fondamentale per la determinazione degli importi necessari per la definizione era l'individuazione del valore della lite, cui fare riferimento per applicare le percentuali previste dall'articolo 16. In particolare, doveva essere presa in considerazione l'imposta o la maggiore imposta accertata nella misura in cui era stata contestata con l'atto introduttivo del giudizio, a prescindere dagli ulteriori sviluppi della controversia.

Ne deriva che, in caso di impugnazione parziale, si doveva far riferimento solo a quanto impugnato in termini di maggiore imposta, ad esclusione degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, mentre erano ininfluenti gli esiti dei gradi di giudizio già affrontati. Tali esiti, infatti, incidevano solo sulle percentuali da applicare alle imposte per determinare il quantum necessario per la definizione²⁶¹.

260 In virtù dell'estensione stabilita dall'articolo 2, comma 49, della *finanziaria 2004*, le disposizioni dell'articolo 16 furono applicate alle *liti pendenti* alla data del 31 dicembre 2003, cioè, a quelle per le quali: a) fu proposto l'atto introduttivo del giudizio; b) fu intervenuta una pronuncia dell'organo giurisdizionale, anche di inammissibilità, a condizione che non fossero decorsi i termini per impugnare la stessa. Comunque venivano considerate pendenti le liti per le quali alla data del 30 ottobre 2003 non fosse intervenuta sentenza passata in giudicato.

261 In particolare, la definizione avveniva mediante il pagamento di un importo fisso di 150 euro se il valore della lite non superava i 2.000 euro; in caso contrario si applicavano le seguenti percentuali: a) 10% della lite, in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa; b) 50% della lite, in caso di soccombenza del contribuente; c) 30% della lite, nel caso in cui si fosse ancora nel primo grado di giudizio e non fosse stata resa alcuna pronuncia giurisdizionale.

Il comma 5 dell'art. 16 consentiva di scomputare dagli importi dovuti per la definizione quanto già versato alla data di presentazione della domanda di definizione in forza delle

5 ANALOGIE E DIFFERENZE TRA I PROVVEDIMENTI DI CONDONO

Nonostante il nostro paese abbia una ricca esperienza di condoni, si annoverano pochi studi significativi sull'argomento.

Uno studio di un certo rilievo, dovuto a Cosciani, mette a confronto i provvedimenti di condono adottati in occasione delle due principali riforme tributarie del dopoguerra, rispettivamente, nel 1951 e nel 1973; in particolare riguardo al condono del 1973, Cosciani lamenta che si fece affidamento su di un criterio di sistemazione automatica, senza alcuna possibilità di accertare il reddito che risultava dall'applicazione automatica della legge²⁶².

E' opportuno a questo punto rilevare le similitudini e le divergenze intercorrenti tra i due provvedimenti di condono che abbiamo trattato (la L. 516/1982 e la L. 289/2002).

La prima similitudine è la loro comune appartenenza alla categoria del condono premiale. Entrambe le normative si caratterizzano, dunque, per il fatto che "l'estinzione delle sanzioni è effetto diretto di talune fattispecie, giudicate vantaggiose dal legislatore per la tutela dell'interesse offeso alla pronta percezione del tributo e prospettate al contribuente, che deve attuarle ovvero cooperare per la loro realizzazione, con la promessa del conferimento di un premio"²⁶³.

Contrariamente a quanto affermato dal Preziosi, vi è in dottrina chi²⁶⁴ afferma che la legislazione premiale è tutt'altra cosa. La sua manifestazione tipica sarebbe il ravvedimento operoso: il trasgressore che rimuove le conseguenze della violazione usufruisce per questo di una riduzione della sanzione.

Alla base della legislazione premiale c'è, secondo l'autore, un'idea di

disposizioni in materia di riscossione, sia a titolo di tributo che per sanzioni, interessi e indennità di mora, a condizione che fossero ancora in contestazione nella lite che si intendeva chiudere. Inoltre, se le somme già versate erano superiori al *quantum* dovuto, non occorre effettuare alcun versamento, mentre, nel caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria, era prevista la restituzione delle somme eccedenti il predetto importo utile per definire.

262 C. Cosciani, *Note sul condono fiscale*, in "Bancaria", vol. XXX, n. 6, 1974, pp. 681 ss.

263 C. Preziosi, *op. cit.*, pag. 12.

264 A. Fantozzi, *Concordati, condoni e bollette op. cit.*, pag. 200.

giustizia: per un verso si riconosce che il trasgressore che spontaneamente si ravvede e opera per rimuovere le conseguenze della violazione deve ricevere un trattamento migliore di quello che persiste nella violazione; per altro verso, l'ordinamento può ridurre la sanzione ma non escluderla, poiché il trasgressore, per quanto ravveduto, merita comunque un trattamento deteriore rispetto a coloro che non hanno commesso alcuna violazione.

Dalla legislazione premiale, dunque, occorre distinguere il condono, il quale non sarebbe riconducibile a tale fenomeno, istituto di civiltà giuridica, ma ad una sua più o meno marcata corruzione.

Ciò in cui il condono mostra la massima degenerazione, rispetto agli istituti della legislazione premiale è nel cd. tombale (come abbiamo visto presente solo nel condono 2003 e in quello del 1982): in questo caso viene meno ogni legame con la rimozione delle conseguenze della violazione, anzi il legame diviene inverso (maggiore è stata l'evasione, tanto meno dovrà pagare il trasgressore); non si tratta di un premio per il ravvedimento, ma di un premio per l'evasione.

Nonostante la comune natura di tali provvedimenti di condono, differenti sono le ragioni che il legislatore adduce a giustificazione del ricorso alla legislazione eccezionale.

In passato i condoni venivano giustificati con le buone intenzioni per il futuro: in particolare il condono del 1982 si accompagnò ad una criminalizzazione dell'evasione (l'introduzione del D.L. n. 429/1982) e si sostenne che avrebbe consentito ai contribuenti di "emergere" e al fisco di acquisire dati. Nel 1982 era oramai divenuto chiaro il sostanziale fallimento della riforma del 1973 per quanto concerneva la capacità dell'Amministrazione di attuare controlli sufficienti ed affidabili, così si ritenne necessario tentare un recupero del gettito rinnovando, con maggiore estensione, l'operazione che nel 1973 aveva trovato giustificazione nell'esigenza di liberare energie dell'Amministrazione per l'attuazione della riforma²⁶⁵.

Diversamente, il condono del 2003, viene emanato in occasione dell'approvazione di una legge delega che affidava al governo il compito di riformare il sistema fiscale statale, legge delega che non ha ricevuto

²⁶⁵ F. Batistoni Ferrara, voce "Condono" (*Dir. Trib.*), cit, pag. 255.

attuazione²⁶⁶. Ciò ha determinato la perdita di quella ragionevole giustificazione che è a presidio della conformità di tale normativa eccezionale rispetto ai principi costituzionali.

Solo in questa prospettiva può essere compreso un linguaggio legislativo di opposizione del condono ad un fisco nemico, che anziché determinare un riavvicinamento tra fisco e contribuente, ricaccia tale rapporto in una situazione di sfiducia e soprattutto di poca chiarezza data la complessità della legislazione condonistica²⁶⁷.

Proprio quest'ultimo aspetto integra un ulteriore elemento di distinzione tra il condono del 1982 e quello del 2003, laddove, mentre il primo si basava esclusivamente sul meccanismo della dichiarazione integrativa, il secondo introduceva una moltitudine di sanatorie che determinavano una maggiore complessità della normativa, in contrasto con i principi di chiarezza, semplicità e conoscibilità effettiva, contemplati dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente.

Il condono del 2003, a ben vedere, rappresenta l'evoluzione di quelle primigenie forme condonistiche contenute nella legge del 1982, e in quanto tale se ne differenzia.

Le due sanatorie, innanzitutto, risultano impostate secondo modalità differenti: mentre quelle del 1982 è articolata per tipologia di imposta, quella del biennio 2003-2004 è stata strutturata con riguardo alle diverse forme di condono.

In generale va evidenziato che la legge 516/1982 delineava un contesto di maggior rigore, sia in termini di importi da versare, della loro quantificazione e del pagamento di interessi e sanzioni, sia per gli spazi che comunque lasciava aperti all'Amministrazione finanziaria per la successiva attività di accertamento. Infatti, rispetto alla normativa del '91, la legge 289/2002 ha introdotto una serie di facilitazioni per i contribuenti, quali la possibilità di ricorso alle dichiarazioni riservate, l'assenza di interessi e sanzioni, se non in casi limitati, in presenza di rateizzazione.

²⁶⁶ C. Tolino, *i condoni fiscali 2003, la disciplina normativa, le circolari ministeriali e la modulistica*, cit, pag.

²⁶⁷ N. L. Ferlazzo, *Riforma etica, condoni iniqui*, cit, pag. 645. Un'autorevole dottrina sostiene che dei condoni fiscali è giusto dire tutto il male possibile, tant'è che anche quanti li hanno proposti e sostenuti lo hanno sempre fatto con ragioni contingenti o con pretesti, spesso creati a bella posta, come la legge delega per la riforma del contenzioso tributario del 1991 (R. Lupi, *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, *Russ. Trib.*, n. 1, 2004 pag. 13).

Proprio in relazione alla possibilità di ricorrere alle dichiarazioni riservate, che inibiscono all'Amministrazione di pervenire a conoscenza dei dati dell'evasore, va posta in rilievo un'ulteriore differenza, in ordine alle finalità, rispetto al condono del 1982, il quale ebbe come principale obiettivo la lotta all'evasione fiscale, consentendo all'Amministrazione di stilare un vero e proprio identikit del trasgressore al fine di evitare le future evasioni. Diversamente il legislatore del 2003 consentendo tali dichiarazioni riservate, priva il condono anche della possibile funzione di "emersione dell'evasione", che ne costituiva una delle poche argomentazioni a sostegno, trasformando lo stesso in una sorta di "assicurazione" dell'evasore contro la sventurata possibilità di un controllo²⁶⁸.

Con riferimento al sistema sanzionatorio va sottolineato che, a seguito della riforma delle sanzioni tributarie in materia di imposte dirette e di IVA (introdotta dal Decreto Legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997), precedentemente contenute nelle singole leggi di imposta, il nuovo sistema, vigente per l'ultimo condono, risulta molto meno oneroso del precedente²⁶⁹.

A conclusione di questa breve trattazione volta ad evidenziare analogie e differenze esistenti tra i provvedimenti in esame, bisogna, necessariamente, evidenziare che la L. 516/1982 perfeziona quei meccanismi di definizione automatica introdotti per la prima volta dal precedente condono del 1973 e fatti oggetto di contestazione da parte di Cosciani, il quale, in un raffronto tra i due provvedimenti di condono del dopoguerra (L. 25/1951 e D.L. 660/1973), afferma che "mentre nel 1951 l'ufficio non veniva privato della facoltà di esaminare le situazioni dei singoli contribuenti, e poteva, nei limiti concessi dalla legge, procedere ad ulteriori accertamenti, limitandosi le norme in esame a concedere una riduzione dell'imponibile, nel 1973 al contribuente veniva lasciata la facoltà di accettare o meno il reddito che risultava dall'applicazione automatica della legge, senza alcuna possibilità di intervento o rettifica

268 A. Fantozzi, *op. cit.*, pag. 203.

269 Corte dei conti, relazione conclusiva concernente l'indagine sui "Risultati e costi del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali", delibera n. 24/2008, del 04/11/2008, pag. 98.

dell'ufficio²⁷⁰».

Tali meccanismi di definizione automatica sono stati riprodotti nella legge 289/2002, laddove compare l'integrativa semplice che trova il suo antecedente storico proprio negli artt. 15, 17 e 18 della L. 1982; da ciò si desume che al di là delle differenze esistenti tra tali provvedimenti di condono, vi è una sostanziale continuità tra i due che emerge proprio dalle caratteristiche simili presenti all'interno delle due leggi.

270 C. Cosciani, *Note sul condono fiscale*, cit, pag. 681.

CAPITOLO V

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE ED EFFETTI FINANZIARI

.....

I CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Il condono tributario rappresenta lo strumento al quale lo Stato fa eccezionalmente ricorso in presenza di tre possibili motivi giustificativi rappresentati dall'esigenza di conseguire un'accelerazione di gettito nel breve periodo (rafforzata dall'aspettativa dell'emersione strutturale di base imponibile), dalla crescita di consenso legata al clima di "tolleranza fiscale" e da scelte di politica fiscale dirette a "chiudere" con il passato, in concomitanza con il varo di riforme fiscali profondamente innovative che marchino importanti ed evidenti soluzioni di continuità soprattutto con riguardo alle modalità ed ai meccanismi di accertamento.

Più in particolare l'esame dei risultati dell'ultimo provvedimento di condono porta anzitutto ad evidenziare la straordinaria rilevanza quantitativa dell'importo dichiarato: 26 miliardi; una seconda considerazione attiene al superamento degli obiettivi: nel 2003, gli importi accertati sono ammontati a 11,3 miliardi, più del doppio delle previsioni assestate (5,2 miliardi), nel 2004 gli importi accertati ascendono a 8,8 miliardi, di poco al di sopra delle previsioni assestate (8,5 miliardi), ma anche in questo caso quasi il doppio delle previsioni iniziali (4,7 miliardi), ancora per il 2005 l'accertato (851 milioni) è largamente superiore alle previsioni iniziali ed assestate (514 milioni)²⁷¹.

Sempre per ciò che attiene alle complessive dimensioni finanziarie, un

271 Corte dei conti, relazione conclusiva concernente l'indagine sui "Risultati e costi del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali", delibera n. 24/2008, del 04/11/2008, pag. 134.

secondo ordine di considerazioni si riferisce al consistente minore importo del versato rispetto al dichiarato: alla data del 10 settembre 2007, quando ormai dovevano essere conclusi tutti i versamenti rateali, i versamenti totali ammontavano a 20,8 miliardi, e cioè 5,2 miliardi e 20% circa meno del dichiarato (pari, come si è visto, a 26 miliardi).

Particolarmente basso il rapporto versato/dichiarato per i ritardati od omessi versamenti (47,8%), ma anche per le liti potenziali – art. 15 (75,5%).

Sono dati questi che indubbiamente ridimensionano la rilevanza effettiva dei risultati finanziari.

Del condono la Corte dei Conti all'interno della sua relazione ha analizzato, non solo i positivi effetti finanziari, ma anche i costi – finanziari, politico-sociali, etico-legali ed economici.

Relativamente ai costi politico-sociali, questi sono riconducibili al rischio della perdita del consenso da parte dei contribuenti che hanno regolarmente adempiuto all'obbligazione tributaria ed all'accentuazione della percezione di iniquità fiscale e di sperequazione sociale del sistema, anche in ragione di una sanatoria che è intervenuta a prezzo di saldo in concomitanza con un fenomeno di sensibile redistribuzione di reddito reale, intervenuta con il passaggio dalla lira all'euro, a favore dei contribuenti appartenenti alle categorie dei fornitori di beni e servizi.

Il riferimento è stato già fatto anche ai costi etico-legali, riconducibili all'effetto diseducativo, in quanto ad essere premiata non è stata la compliance, ma l'evasione ed all'avallo dell'illegalità delle frodi fiscali che il condono comporta, e quindi all'alimentazione di un accresciuto rischio di diffusione della criminalità finanziaria (effetto criminogeno).

Parimenti già richiamati, nel contesto dell'esame della pronuncia sul condono IVA da parte della Corte di Giustizia, sono i costi economici, rappresentati dalle distorsioni alla concorrenza per effetto della pressione fiscale più elevata sui contribuenti che non si siano avvalsi della sanatoria.

Restano, invece, da proporre più completi e sistematici riferimenti ai costi finanziari del condono. A tal proposito, va anzitutto evidenziato, da una parte, il rischio di sanzioni comunitarie per il condono IVA e, dall'altra, i costi amministrativi ed i costi di opportunità, intesi come rinuncia che il condono ha imposto ai risultati conseguibili con un diverso impiego delle risorse disponibili; la centralità che gli adempimenti e la promozione del condono ha assunto nel corso del biennio 2003-2004, ma

anche negli anni immediatamente successivi (per l'attività di liquidazione delle dichiarazioni integrative), ha portato ad un ridimensionamento delle risorse destinate ai controlli sostanziali ed all'informazione/assistenza ai contribuenti compliant.

Alla concreta applicazione degli istituti definitivi sono state dirette sia l'attività di informazione e di assistenza giuridica ai contribuenti interessati alle diverse tipologie di sanatoria, sia le varie forme di collaborazione con gli ordini professionali, con le associazioni di categoria e con i concessionari, sia un'attività di informazione e aggiornamento dei funzionari impegnati nelle diverse attività collegate alle sanatorie fiscali.

Tra i fattori che hanno concorso al "forte indice di gradimento del condono" un ruolo fondamentale, secondo la stessa Amministrazione, è stato svolto proprio dalla massiccia opera di informazione, stimolo ed assistenza, svolta dalle strutture amministrative, a livello sia centrale che periferico a favore dei condonandi e dei loro consulenti.

Sulla base di tali considerazioni di carattere eminentemente economico-finanziarie, si ritiene che, per poter essere efficaci, i condoni fiscali dovrebbero essere concessi solo una tantum, comportare il pagamento di un'imposta adeguata ed essere almeno accompagnati da un credibile annuncio di potenziati ed efficaci programmi di controllo²⁷².

Se consideriamo, però, il condono non più sotto il profilo economico, dell'efficacia delle sanatorie in termini di gettito, bensì dal punto di vista giuridico-costituzionale, riprendendo le considerazioni svolte nelle pagine precedenti, dobbiamo invece escludere, non semplicemente l'opportunità del condono (secondo una valutazione in termini di benefici/costi), ma la stessa legittimità dei provvedimenti di condono poiché in contrasto con fondamentali principi costituzionali.

"Il condono frustra, pertanto, la cultura giuridica del nostro paese"²⁷³, "è una legge criminogena"²⁷⁴, "una forma di prelievo fuorilegge"²⁷⁵; è per questo motivo che il De Mita propone di espungere il condono dal diritto

272 Corte dei conti, relazione conclusiva concernente l'indagine sui "Risultati e costi del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali", delibera n. 24/2008, del 04/11/2008, p. 130.

273 E. De Mita, *Il condono fiscale tra genesi e politica e limiti costituzionali*, cit, pag. 10.

274 E. De Mita, *Il rovescio delle elezioni*, "All'università si insegna diritto... poi arrivano i condoni", in *Il Sole 24ore* del 31 gennaio 2003.

275 G. Tremonti, *Il condono, un suicidio fiscale*, cit.

tributario e riconoscergli la funzione di disciplina transitoria²⁷⁶.

La stessa Corte dei Conti nella relazione su citata afferma: "Per quanto, infine, riguarda il futuro, va preso atto che, secondo il diritto comunitario, così come interpretato dalla Corte di Giustizia Europea, il condono IVA è illegittimo e non potrà più essere riproposto.

Ma c'è da ritenere che alla stessa stregua sarebbero state giudicate anche le sanatorie relative alle altre imposte, se le stesse avessero avuto rilevanza per l'ordinamento comunitario.

Ed è in questi termini che la pronuncia della Corte di Giustizia è stata peraltro intesa dal Governo italiano, con l'immediata assicurazione che nessun nuovo condono tributario verrà proposto nel futuro"²⁷⁷.

Contrariamente alle previsioni ottimistiche della Corte dei Conti, il Governo (e quindi chi definì il condono un atto fuorilegge) con il decreto legge primo luglio 2009, n° 78 convertito con modificazioni in legge il 3 agosto 209 n° 102, ha previsto che il denaro ed i beni trasferiti da cittadini italiani in altri Paesi possano essere regolarizzati, attraverso una semplice dichiarazione, affidandoli in deposito o in custodia ad un intermediario (generalmente una banca) e pagando un 5% del loro ammontare, nel caso in cui la Nazione non sia annoverata nella black-list dei cosiddetti paradisi fiscali (parliamo del rimpatrio meramente giuridico, cioè i capitali possono anche non essere rimpatriati). Se i depositi riguardano i cosiddetti paradisi fiscali (come Lussemburgo, San Marino, Liechtenstein, Svizzera²⁷⁸), i capitali dovranno entrare materialmente.

Questa misura che riguarda solo un piccolo numero di cittadini, è stata percepita dalla maggioranza della popolazione come un regalo a chi ha sottratto risorse (forse anche di dubbia provenienza) in un modo certamente

276 E. De Mita, *Il condono fiscale tra genesi e politica e limiti costituzionali*, cit., pag. 10.

277 Corte dei conti, relazione conclusiva concernente l'indagine sui "Risultati e costi del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali", delibera n. 24/2008, del 04/11/2008, pag. 9.

278 Svizzera, San Marino e Principato di Monaco sono Paesi importanti per lo scudo fiscale italiano. Secondo le stime dell'Associazione Italiana dei Private Bankers sui quasi 300 miliardi di euro di tesori italiani oltre confine, 125 miliardi si troverebbero proprio in Svizzera e 86 miliardi di euro in Lussemburgo. Ecco l'elenco completo, pubblicato in allegato alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate, dei Paesi dai quali è possibile effettuare la regolarizzazione, e non necessariamente dunque il rimpatrio, dei capitali: Australia, Austria, Belgio, Bulgaria, Canada, Cipro, Corea del Sud, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Giappone, Grecia, Irlanda, Islanda, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Messico, Norvegia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Stati Uniti, Svezia, Turchia, Ungheria

illegale. Gli esportatori pentiti non risponderanno di alcun reato (negli altri Paesi il reato non viene condonato) connessi all'operazione a suo tempo orchestrata.

I politici hanno giustificato questa misura dicendo che "il fisco prende i soldi dove li trova e se ne infischia dei problemi del giusto riparto" (parole pronunciate dal professore Vito Tanzi, sottosegretario alle Finanze nel 2003, utilizzate per giustificare i condoni di Tremonti nel secondo Governo Berlusconi)²⁷⁹. Tale tipo di condono non ha precedenti nella

279 La Svizzera italiana preoccupata dell'uscita di ingenti capitali, si sta attrezzando per introdurre un'amnistia fiscale. Schiacciati sotto il peso dello scudo targato Tremonti, tre partiti del Canton Ticino, Udc, Lega e Ppd, hanno presentato un'iniziativa parlamentare volta a contrastare il deflusso di capitali con le stesse carte giocate da Roma. Ovvero, sconti fiscali per chi deciderà di riportare a Lugano e dintorni i fondi neri migrati all'estero o oltre il Gottardo. L'idea è molto semplice. Sulla falsa riga delle misure approvate nello scorso mese di novembre dal Canton Giura, anche il Ticino sembrerebbe pronto a predisporre uno scudo fiscale con durata triennale destinato sia alle persone fisiche che alle società con inizio nel gennaio 2010 e un'aliquota complessiva dell'8,64%. «Intendiamo modificare l'articolo 258, comma 3 e 4, e l'articolo 265 della legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994, che entreranno in vigore il primo gennaio 2010, riferiti alle nuove norme per la semplificazione del recupero di imposta in caso di successione e l'introduzione dell'autodenuncia esente da pena», hanno spiegato i promotori dell'iniziativa. E questo con due finalità: per far fronte all'importante deflusso di capitali dal Ticino verso l'Italia e per contribuire alla ricostruzione dei portafogli titoli delle banche ticinesi. Fattore, questo, che mitigherebbe la concreta possibilità di essere confrontati con una massiccia perdita di posti di lavoro all'interno del Cantone. Ma come dovrebbe funzionare, nello specifico, la manovra messa a punto da Udc, Lega e Ppd che verrà presentata lunedì al Gran Consiglio? «Presumiamo che un contribuente abbia sottratto al fisco da 15 anni un milione di franchi. Su questo importo, verrebbe applicata un'aliquota per l'imposta cantonale e comunale del 7 per mille e sul reddito un'aliquota del 15% a livello cantonale, del 15% a livello comunale e del 10% a livello federale», hanno spiegato i promotori dell'iniziativa. «Nel caso in cui la nostra proposta venisse accolta, le imposte cantonali e comunali sulla sostanza e sul reddito sarebbero pari al 30% di quelle calcolate per 10 anni. Aggiungendo gli interessi di mora pari al 5% arriveremmo a riscuotere 50.400 franchi di tasse su un milione cvaso. A questo importo a beneficio del Cantone e dei comuni, è necessario aggiungere l'imposta federale di 30 mila franchi, e gli interessi di mora del 20% (6.000 franchi), per un importo complessivo di 36 mila franchi. In altre parole, con la nostra iniziativa il contribuente regolarizzerebbe la sua situazione fiscale per le tre pagando 86.400 franchi (48.000 cantonale e comunale + 2.400 come interessi di mora e 36.000 tra tasse federale e interessi di mora). A conti fatti, il carico fiscale percentuale si attesterebbe all'8,64%, con un risparmio del 14% rispetto a quello che dovrebbe pagare oggi una persona che volesse regolarizzare i propri fondi neri (22,80%)». In attesa del dibattimento di fronte al Gran consiglio, la proposta di Udc, Lega e Ppd ha incassato per il momento un primo via libera da parte dal ministero delle Finanze di Berna. «La Svizzera è uno stato federale che prevede una certa autonomia per i propri cantoni», ha spiegato Beat Furrer, portavoce del Dipartimento federale delle finanze di Berna. «Quest'autonomia riguarda anche il campo della fiscalità. Per questo il Ticino gode un certo livello di libertà che gli consente anche di mettere in atto una manovra temporale di amnistia fiscale». Parole confermate nei giorni scorsi dal ministro delle finanze svizzero, Hans-Rudolf Merz, rispondendo a una domanda sulla legittimità dell'amnistia fiscale approvata dal Canton Giura. «Il Cantone ha dato prova di creatività e di iniziativa e ha agito in modo legale, facendo capo al margine di concorrenzialità

storia, né può essere paragonato agli altri scudi introdotti negli altri Paesi, perché nel resto d'Europa i capitali non vengono introdotti in modo anonimo e l'unico risparmio sono le sanzioni.

All'emanazione del cosiddetto decreto anti-crisi, contenente al suo interno lo scudo fiscale *ter che* ancorché limitato ai soli capitali detenuti all'estero, integra comunque una forma di condono fiscale, già previsto tra l'altro all'interno del provvedimento di condono del 2003.

Più in particolare per effetto dell'art. 13 bis del decreto di cui si parla, si è consentito, per la terza volta in meno di dieci anni, ai cittadini che hanno effettuato investimenti all'estero ovvero vi hanno costituito attività in violazione della normativa sul monitoraggio dei capitali, di regolarizzare la loro posizione.

Il provvedimento, pertanto, va inquadrato, non tanto nell'area della politica fiscale, quanto nel più ampio contesto di politica economica volta al rientro dei capitali in Italia. In altri termini, le competenti autorità, più che tendere ad un reale e concreto incremento del gettito tributario, almeno nell'immediato, mirano a porre a disposizione dei cittadini risorse finanziarie, altrimenti non acquisibili, in un momento di particolare crisi, al fine di favorire gli investimenti e, quindi, la ripresa economica²⁸⁰.

Senza entrare nel merito della discussione politica, va segnalato che l'art. 13 bis, nel delineare la portata soggettiva della norma in esame, anziché indicare le singole categorie di contribuenti interessati, richiama le attività finanziarie e patrimoniali "detenute fuori del territorio dello Stato senza l'osservanza delle disposizioni del D.L. 28 giugno 1990, n. 667, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni"²⁸¹.

A tal fine, con il menzionato D.L. 167/1990 venne introdotto un meccanismo di controllo di tipo fiscale, che, senza ostacolare la libera circolazione dei capitali e lo sviluppo del mercato comune, consentiva il monitoraggio continuo del sistema economico.

Riguardo ai soggetti ammessi, l'art 13 bis, comma 5, del D.L.

fiscale che la costituzione federale e la legge quadro hanno conferito ai Cantoni. Per questo, non abbiamo nulla da criticare nei confronti di questa decisione (G. Frontoni, *La Svizzera si fa il contro scudo*, Italia Oggi, 12 dicembre 2009).

280 S. Capolupo, *La nuova versione dello scudo fiscale*, in *Il Fisco* n. 32, del 7 settembre 2009, p. 5261.

281 Art. 13 bis, L. 3 agosto 2009, n. 102.

78/2009, dispone che: il rimpatrio o la regolarizzazione operano con le stesse modalità, in quanto applicabili, previste dagli artt. 11, 13, 14, 15, 16, 19, commi 2 e 2 bis, e 20, comma 3, del D.L. 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 novembre 2001, n. 409 e successive modificazioni.

Ne deriva che, sotto il profilo soggettivo occorre richiamarsi al citato art. 11 il quale definisce esattamente il relativo campo di applicazione; in perfetto parallelismo con quanto previsto dall'art. 1 del su menzionato D.L. 167/1990 ed in sintonia con la ratio del provvedimento, il c.d. "scudo fiscale" riguarda esclusivamente le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici, le associazione equiparate.

Sono pertanto escluse le società di persone che svolgono attività commerciale²⁸² e le società di capitali; il fondamento razionale del trattamento differenziato sembra doversi ravvisare nel fatto che ai predetti soggetti collettivi non si applica la disciplina sul "monitoraggio fiscale".

Una ulteriore limitazione, peraltro inevitabile sotto l'aspetto giuridico, attiene alla qualità degli interessati i quali devono essere fiscalmente residenti in Italia.

A tal fine occorre richiamarsi all'art. 2 del TUIR in base al quale potranno ricorrere alla relativa procedura non soltanto coloro che sono, per la maggior parte del periodo d'imposta, iscritti all'anagrafe della popolazione residente od hanno, nel territorio dello stato, il domicilio o la residenza, ma anche secondo il meccanismo presuntivo di cui al comma 2 bis del medesimo articolo, i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe dei residenti ed emigrati in Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato.

Una seconda condizione riguarda le modalità di rimpatrio del denaro e delle altre attività; è previsto, infatti, che il rientro debba avvenire esclusivamente tramite intermediari finanziari.

Dunque un'ulteriore sanatoria resa, senza dubbio, necessaria dal recupero dei capitali detenuti all'estero, ma che pone altrettanti problemi di opportunità e soprattutto di legittimità Costituzionale.

Per concludere sarebbe auspicabile l'abbandono o quanto meno il ricorso una tantum a questo strumento di sanatoria fiscale (in presenza di importanti riforme fiscali), destinando così le risorse normalmente

282 E. Simonelli, *Società semplici, "scudo" a doppia valenza*, in "il Sole 24 Ore" del 10 novembre 2001; A. Iorio, *Rientro dei capitali dall'estero, i manager sperano su garanzie*, in "il Sole 24 Ore" del 7 settembre 2001.

impiegate in sede di condono al rafforzamento degli strumenti di controllo, al fine di garantire un'effettiva persecuzione degli evasori fiscali, ma soprattutto incentivare il ricorso da parte dei contribuenti a strumenti di definizione delle pendenze diversi dal condono, quali il ravvedimento operoso o il concordato fiscale.

BIBLIOGRAFIA

- G. Ardant, *Histoire de l'impôt, Livre I, De l'antiquité au XVII siècle*, Payard, 1971
- Balladore-Pallieri, *Diritto costituzionale*, Milano, 1953
- Ballarino-Bellodi, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997.
- F. Batistoni Ferrara, voce *Condono* (Dir. Trib.), in Enc. Dir. Giuffrè, aggiornamento V.
- A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, vol. II Tomo I
- A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, 1972.
- L. V. Berliri, *La giusta imposta: appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione*, Istituto italiano di studi legislativi, Roma, 1945.
- N. Bobbio, *L'analogia nella logica del diritto*, Torino, 1936.
- N. Bobbio, *Le sanzioni positive*, in *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Ed. di Comunità, Milano, 1977.
- G. Borgata, *Appunti di scienza delle finanze e diritto finanziario*, 1935
- P. Boria, *Sistema tributario*, in *Digesto comm.*, XIV, Torino, 1997
- Carbone-Tomasicchio, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959.
- V. Campogrande, voce *Condono del debito*, *Digesto Italiano*, Vol. III, Parte prima, 1929
- P. Cerami, *Contrahere cum fisco*, tip. Montaina, 1973.
- P. Cerami, *Aspetti e problemi di diritto finanziario romano*, Giappichelli, 1997.
- T. Corrado, *Condono fiscale in materia di imposte dirette, tasse e imposte indirette sugli affari*, L. di G. Pirola, 1967.
- V. Crisafulli, *Fonti del diritto* (Dir. Cost.), in Enc. Dir., XVII.
- N. D'Amati, *Il diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, Vol. I Tomo I,
- N. D'Amati, *Diritto finanziario-aspetti sistematici e interpretativi*, Amatucci, 2006
- L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993
- E. De Mita Enrico, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Giuffrè, 1979.
- E. De Mita, *Fisco e costituzione*, Vol. I, 1957-1983, Giuffrè, 1984.
- E. De Mita, *La legalità tributaria*, Giuffrè, 1993.
- E. De Mita, *Fisco e Costituzione*. Vol. III. 1993-2002. Giuffrè, 2003.

- F. Di Renzo, *La finanza antica*, Giuffrè, 1955.
- F. Di Renzo, *Il sistema tributario romano*, Napoli, 1950
- L. Di Renzo, *Politiche e istituti della finanza pubblica nazionale e europea*, Academy School, 2007
- F. Domenicantonio, *Caratteristiche ed efficacia dei provvedimenti di condono fiscale*, in M. Leccisotti, *Il contenzioso tributario, problemi e prospettive di riforma*, Cedam, 1992.
- G. Falsitta, *Per un fisco civile*, Milano, 1996
- G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, 2008.
- F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992
- G. Fiorentini-C. Marchese, *Il fisco indulgente: amnistie e concordati nei moderni sistemi fiscali*, Giuffrè, 1997.
- G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989
- F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007
- Gentilini, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Padova, 1984
- Giuliani, *Manuale di diritto repressivo tributario*, Milano, 1966
- C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Cedam, Padova, 1984
- A. D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, UTET, 1956
- A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Giuffrè, 1937
- G. A. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974
- G. Giuliani, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Giuffrè, 1981.
- C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Cedam, 1984.
- M. Ingrosso, *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, 2009
- A. H. M. Jones, *The later roman empire, 284-602*, Oxford, 1964, I.
- C. Lavagna, *Ragionevolezza e legittimità costituzionale*, in Studi in memoria di Carlo Esposito, III, Padova, 1973
- G. Liccardo, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, Vol. I, Tomo I
- Lucifredi, *La nuova costituzione italiana, raffrontata con lo Statuto Albertino e vista nei primi trienni di sua applicazione*, Milano, 1952
- R. Lupi, *Condoni e sanatorie fiscali*, in *Il Diritto - Enciclopedia Giuridica*, Il Sole -24 Ore, 2007, Vol. 3
- I. Manzoni, *La dichiarazione dei redditi. Natura e funzione - Possibilità di integrazione e rettifiche*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1979, Vol. I.
- C. Menti, *La validità delle dichiarazioni omesse per presunzione nella L. 22 dicembre, n. 882*, in *Boll. Trib.*, 1981.

S. Merlino, *La sanatoria di infrazioni minori in materia tributaria*, in *Il Fisco*, n. 2, 1981.

F. Messineo, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Giuffrè, 1957, Vol. I

S. Micali, *Fisco e "Segreto Bancario"*, Giuffrè, 1984.

G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Utet, 1984.

F. Modugno, voce *Norme singolari, speciali, eccezionali*, in *Enc. Dir.*, XVIII.

F. Modugno, voce *Norma giuridica (teoria generale)*, in *Enc. Dir.*, XXVIII.

Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1955

D.M. Musoni, ... *Opuscula*, a cura di S. Prete, Leipzig, 1978

G. Passaro, *Condono nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, III, 1988.

L. Perrone, *Discrezionalità e norma interna nella imposizione tributaria*, Giuffrè, 1969.

F. Picciaredda, voce *Condono, diritto tributario*, in "Enc. Giur. Treccani", vol VIII, Roma, 1988.

E. M. Piccirilli, *Il finanziamento del bilancio comunitario*, in *Diritto della finanza pubblica europea*, a cura di Di Renzo e Perrone Capano, ESI, 2008.

Pinotti, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000

Podenzana-Bonvino-Davide, *Il condono fiscale: L. 7 agosto 1982, n.516*, Cedam 1992.

C. Preziosi, *Il potere di clemenza in materia di sanzioni amministrative tributarie*, Sagraf, 1981.

C. Preziosi, *Il condono fiscale*, Giuffrè, 1987.

S. Puliatti, *Ricerche sulle novelle di Giustiniano II, la legislazione imperiale da Giustiniano I a Giustino II*, Giuffrè, 1984.

S. Puliatti, *Note sull'evoluzione del condono fiscale da Costantino a Giustiniano*, in *Sodalitas IV*, Jovene, 1984.

P. Rescigno, voce *Deroga*, in *Enc. Dir.*, XII

P. Russo, *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, Vol. II.

L. Rastello, *Diritto tributario-principi generali*, Cedam, 1980.

Solazzi, *Le leggi delegate*, in *Commentario sistematico alla*

- Costituzione italiana*, diretto da Calamandrei e Levi, II, Firenze, 1950
- P. Schlesinger, voce *Dicharazione*, in *Enc. Dir.*, XII.
- Spinelli, *Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Milano, 1957.
- G. Tesauro, *Il rimborso dell'imposta*, Utet, 1975.
- G. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1987.
- G. Tesoro, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938.
- G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003,
- C. Tolino, *I condoni fiscali 2003, la disciplina normativa, le circolari ministeriali e la modulistica*, edizioni ista, 2003.
- A. Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, Cedam, 1964
- G. Tremonti, *Lo Stato criminogeno*, Laterza, 1997.
- G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Giuffrè, 1977.
- E. Vanoni, *Elementi di diritto tributario*, Cedam, 1940. G. Zagrebelski, voce *Indulto* (diritto Costituzionale), in *Enc. Dir.*, XXI, Milano, 1971.
- Virga, *Diritto costituzionale*, Palermo, 1955
- G. Zagrebelski, *Amnistia, indulto e grazia. Profili Costituzionali*, Giuffrè, 1974.
- Zanobini, *Le sanzioni amministrative*, Torino, 1924

RIVISTE

- F. Ardito, *Profili di incostituzionalità della legislazione condonistica*, in *Rass. Trib.* n. 6/2003, pag. 1894
- A. Berliri, *L'amnistia fiscale ed il ricorso alla autorità giudiziaria*, in *Foro It.*, 1948, I.
- Bartholini, *La delegazione legislativa in materia di amnistia e indulto*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1955, pag. 481
- M. Basilavecchia, *Sulla costituzionalità dell'IRAP; un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1, pagg. 310 e 311
- Burgio, *La politica fiscale della Ce: bilanci e prospettive*, in *Dir. e Prat. Trib.*, I, 1978, pag. 1121.
- G. Campa, *Analisi economica del condono fiscale in materia di imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, anno XLII, n.4, dicembre 1983, pp. 623-646.
- Capaccioli, *L'accertamento tributario*, in *Rass. Dir. Fin. Sc. Fin.*,

1996,I, pag. 4 ss

S. Capolupo, *La nuova versione dello scudo fiscale*, in *Il Fisco* n. 32, del 7 settembre 2009, p. 5261

S. Capolupo, *Condono*, *Alcune considerazioni di carattere generale*, in *Il Fisco*, n. 1/2003, fascicolo n. 1.

S. Capolupo, *Attività di accertamento e condono*, in *Il Fisco* n. 10/2003 fascicolo n.1.

A. Cicognani, *Appunti sulle fonti dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. delle Fin.*, 1996, pagg. 629

P. Comuzzi, *Condoni 2003: problemi aperti*, in *Il Fisco*, n. 18/2003

C. Cosciani, *Note sul condono fiscale*, in *Bancaria*, vol. XXX, n. 6, 1974.

S. F. Cosciani, *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 7/8, pag. 823 e ss

M. G. De Flora, *Osservazioni sull'incompatibilità del condono IVA con la normativa comunitaria*, in *Riv. di Dir. Trib.*, n. 9/2009, pag. 238

E. De Mita, *Il rovescio delle elezioni, "All'università si insegna diritto... poi arrivano i condoni"*, in *Il Sole 24ore* del 31 gennaio 2003

E. De Mita, *Un difetto della democrazia*, in *Il Sole -24 Ore*, 19 dicembre 2002.

E. De Mita, *Il condono fiscale tra genesi e politica e limiti costituzionali*, in *Il Fisco*, n. 47/2003.

G. Di Muro, *Duello sul condono Iva, la parola passa ora alla Corte; presentate oggi dall'avvocato generale Ue le conclusioni relative al ricorso della Commissione contro l'Italia*, in *Il Fisco Oggi*, 25 ottobre 2007.

G. Falsitta, *Azione di ripetizione dell'indebito non preceduta da ricorso contro il ruolo e preteso difetto di giurisdizione del giudice ordinario*, in *Giur. It.*, 1970,I, pagg. 1049 e ss.

G. Falsitta, *Condono o concordato questo è il problema*, in *Il Fisco*, n. 39/95, pp. 9543 ss.

G. Falsitta, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco*, n. 6/2003, fascicolo n. 1, p. 796

G. Falsitta, *La evanescente consistenza del principio di eguaglianza in una sentenza della Consulta di salvataggio della legislazione condonistica*, in *Riv. di Dir. Trib.*, n° 4/2009, vol. XIX, pag 194.

A. Fedele, *Le presunzioni nella disciplina delle imposte di registro e*

sull'incremento di valore degli immobili, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. 1985.

A. Fedele, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1992, Vol. I, p. 464.

A. Fedele, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in Riv. Dir. Trib., 2002, I, pagg. 1 e ss.

A. Fedele, *Dovere tributario e garanzia dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in Riv. Dir. Trib., 1999, I, pag. 971.

A. Fedele, *Relazione sull'Irap, in Riforma tributaria 1998, Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998*, Atti del Seminario di studi dell'Ordine dei dottori commercialisti di Roma, 28 ottobre – 18 dicembre 1997, Roma, 1998, pag. 399 e ss.

A. Fedele, *La finanza fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in Dir. Trib. E Corte Cost., 2001, pag. 11-15.

Ferlazzo Natoli, *La dichiarazione integrativa dei redditi nel procedimento tributario di accertamento*, in Annali Fac. Di Economia e Commercio di Messina, Milano, 1969, pag. 180.

Fisher, Goddeeris e Young, *Participation in Tax Amnesties*, in National Tax Journal, vol. XLII, n.1, marzo 1989, pp.16-18

F. Fichera, *Gli aiuti di Stato nell'ordinamento comunitario*, in Riv. di Dir. Fin. e Sc. delle Fin., 1998, pag 97

G. Frontoni, *La Svizzera si fa il contro scudo*, Italia Oggi, 12 dicembre 2009

R. Galli, *Lo scudo fiscale; i tratti principali del provvedimento, le differenze rispetto ad altri simili. Ancora nebulosa l'applicazione*, in Tasse.it del 29 luglio 2009.

F. Gallo, *Imposta regionale sulle attività produttive e principio di capacità contributiva*, in Giur. Comm., 2002, 2, pag. 131-1 e ss G. Gemma, *Profili costituzionali, dell'indulto e del condono fiscale*, in Arch. Giur., CLXXXIV, 1973, pag. 35 e n. 2

V. Giacobbe, *I poteri istruttori di accertamento dell'IVA e delle imposte sui redditi, tra teoria generale e diritto positivo*, in Riv. Notar., 1981.

A. D. Giannini, *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, Riv. Dir. Fin. e Sc. delle Fin., 1953, II, pag. 291.

G. Gladio, *Profili costituzionali dell'amnistia dell'indulto e del*

Riv. Dir. Fin., Vol. I, 1983.

Podenzana-Bonvino-Davide, *Il condono fiscale*, in Dir. Prat. Trib., Vol II, 1976.

B. Podenzana, *Il condono fiscale*, in Dir. Prat. Trib. 1982, Vol. II, p. 377

Sallustio, *Condono Iva "fuorilegge", le possibili conseguenze*, in Il Fisco Oggi del 2 settembre 2008.

C. Preziosi, *Domanda di condono ed errore del contribuente*, in Dir. Prat. Trib., 19798, II, pag. 919.

D. Pulitanò, *Il significato della clemenza*, in Quale Giustizia, 1970, pag. 111

F. Rapisarda, *La Corte di Giustizia boccia il condono Iva*, in Il Fisco, n. 30, del 28 luglio 2008, p. 5508.

S. Rosa, *Dubbi in tema di condono fiscale*, in Giur. Cost., 1981, pagg. 212

Sacchetto, *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in Dir. e Prat. Trib., I, 1989, pag. 281.

R. Salerno, *Sul condono Iva l'Italia al vaglio della Corte*, in Il Fisco Oggi del 25 ottobre 2007

A. M. Sandulli, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale*, in Dir. E Soc., 1975, pag. 563

E. Simonelli, *Società semplici, scudo a doppia valenza*, in Il Sole 24 Ore del 10 novembre 2001

G. A. Stella, *Cinismo, illusioni e Sudamerica, ma alla fine la storia si ripete*, in Corriere della Sera, 15 dicembre 2002

F. Tesauro, *La parola agli studiosi tra etica e rassegnazione*, in Il Sole 24 Ore, 19 dicembre 2002

F. Tesauro, *Considerazioni su taluni profili fiscali dei presupposti per l'applicazione di misure patrimoniali nell'ambito del processo di prevenzione disciplinato dalle leggi antimafia*, in La Difesa, 1984, pagg. 70 e ss.

G. Tesauro, *Solidarietà e condono*, in Dir. Prat. Trib., 1983, II, pag. 1216;

G. Tesauro, *Il condono in materie di imposte dirette*, in Boll. Trib., n° 19/1982, pag. 1437

G. Tesauro, *A proposito di condono e di rimborso d'imposta*, in Giur. It., 1975, III, 2, 23-4.

condono fiscale, in Arch. Giur. CLXXXIV, 1973

C. Glendi, *Solidarietà e condono*, in Dir. Prat. Trib., 1976, II, pag. 541.

C. Glendi, *Gli effetti della domanda di condono*, in Dir. prat. trib., Vol I, 1982.

A. Iorio, *Il rientro dei capitali dall'estero, i manager sperano su garanzie*, in "il Sole 24 Ore" del 7 settembre 2001.

M. Ingrosso, *Diritto sistema e giustizia tributaria*, in Rass. Trib., 1990, I, pag. 182

D. Lamanna Di Salvo, *Storia ed evoluzione del concetto di condono fiscale*, in Diritto&Diritti del maggio 2004.

S. Latini, *Adriano, il monarca filosofo che amava i condoni*, in Il Fisco Oggi del 3 marzo 2005.

R. Lupi, *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, in Rass. Trib., n.1/2004, pag. 153.

G. I. Luzzato, *La Riscossione tributaria in Roma e l'ipotesi della proprietà sovrana*, in Atti Congr. Inter. Roma, Verona, 1948, IV, 1953

Majocchi, *L'armonizzazione europea in campo fiscale*, in Il Politico/Quaderni, 1994, pag. 33 e ss.

I. Manzoni, *La dichiarazione dei redditi. Natura e funzione – Possibilità di integrazione e rettifiche*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1979, Vol. I, pag. 619

E. Marello, *La Corte di Giustizia censura il condono IVA; le ricadute di una importante decisione*, in Giur. It., 2009, pag. 241

S. Medici, *Gli effetti della declaratoria di incompatibilità comunitaria dell'istituto del condono in materia di IVA*, in Riv. di Dir. Trib., n. 1, Vol. XIX, gennaio 2009.

C. Menti, *La validità delle dichiarazioni omesse per presunzione nella L. 22 dicembre, n. 882*, in Boll. Trib., 1981, pag. 332

S. Merlino, *La sanatoria di infrazioni minori in materia tributaria*, in Il Fisco, n. 2, 1981, pag. 111

F. Modigliani e F. Franco, *Passa la sanatoria? Risarcite gli onesti*, in Il Corriere della Sera, 19 dicembre 2002, pag. 10

Muscarà, *Condono e processo tributario*, Rass. Trib., 1985, II, pag. 331C.

M. Palmerini, *Profili costituzionali dell'amnistia e dell'indulto (art. 79 Cost.)*, in Riv. Trim. Dir. Pub., 1954, pagg. 70

F. Picciaredda, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, in

M. Tocci, *L'istituto del condono nell'esperienza giuridica italiana contemporanea e in quella romana antica*, in *Diritto&Diritti*, luglio 2003.

G. Tremonti, *Obbligazione solidale tributaria e condono*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1977, II, 258.

G. Tremonti, *Il condono, un suicidio fiscale*, in *Il Corriere della Sera* del 25 settembre 1991.

PRINCIPALE LEGISLAZIONE

Circolare del Ministero delle Finanze la n. 7/1946 del 1977

Circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E del 15 gennaio 2003

L. 30 luglio 1959, n. 559, Condono di sanzioni non penali in materia di imposte dirette, tasse e imposte indirette sugli affari, dogane, imposta di fabbricazione e finanza locale.

L. 31 ottobre 1963, n. 458, Condono di sanzioni non penali in materia di imposte dirette, tasse e imposte indirette sugli affari, dogane, imposta di fabbricazione e finanza locale.

Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/Cee

Direttiva del 28 novembre 2006, n° 2006/112/Cee

D.L. 10 luglio 1982 n. 429, norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria, convertito con modifica nella L. 7 agosto 1982 n. 516 .

L. 30 dicembre 1991, n. 413, “Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale..”, pubblicata nella Gazz. Uff. 31 dicembre 1991, n. 305, S.O.

Decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282, “Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure

di contabilità” Convertito nella legge n. 27/2003.

Legge 27 dicembre 2002, n. 289, “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)”, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31 dicembre 2002 - Supplemento Ordinario n. 240.

Decreto legge 7 aprile 2003, n. 59, “Proroga di termini in materia di definizione agevolata di adempimenti tributari”.

Legge 7 aprile 2003, n. 80, “Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale”, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 91 del 18 aprile 2003.

Decreto legge 24 giugno 2003, n. 143, “Disposizioni urgenti in tema di versamento e riscossione di tributi, di Fondazioni bancarie e di gare indette dalla Consip S.p.a, nonché di alienazione di aree appartenenti al patrimonio e al demanio dello Stato”.

Decreto legge del 24 dicembre 2003, n. 355, “Proroga di termini previsti da disposizioni legislative” (convertito con modificazioni dalla legge n. 47 del 27/2/2004).

Decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78, “Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali. (09G0091)”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 150 del 1 luglio 2009.

D. L. 5 novembre 1973 n° 600 convertito in legge il 19 dicembre 1973 n° 823

R.D.L. 25 settembre 1934 n° 1512

Legge 3 agosto 2009, n. 102, “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, recante provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali”, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 179 del 4 agosto 2009.

Analisi dei dati delle dichiarazioni integrative dei redditi delle persone fisiche, Sogei, Roma, 1984, pp. 1-3.

Analisi dei dati delle dichiarazioni integrative delle società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, Sogei, Roma, 1984, pp. 1-3.

Ufficio studi e politiche fiscali – Analisi, previsione e consuntivazione delle entrate: “Analisi ex post – Condono 2003–2004” – 6 aprile 2005; successivamente aggiornato con i dati al 4 aprile 2006.

PRINCIPALE GIURISPRUDENZA

Conclusioni dell'avvocato generale SHARPSTON, «Condono IVA – Immunità dagli accertamenti – Nesso tra somme dovute e somme riscosse – Compatibilità con la sesta direttiva», in Causa C-132/06, Commissione delle Comunità europee contro Italia del 25 ottobre 2007.

Corte di Giustizia CE, sent. del 17 luglio 2008, causa C-132/06.

Corte di Giustizia CE, sent. 16 settembre 2004, causa C-382/02

Corte dei conti, relazione conclusiva concernente l'indagine sui "Risultati e costi del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali", delibera n. 24/2008, del 04/11/2008.

Sentenza Corte Costituzionale n. 185 del 1975

Sentenze Corte Costituzionale n. 183 del 2007

Sentenze Corte Costituzionale n. 270 del 2007

Sentenze Corte Costituzionale n. 356 del 2008

Ordinanza Corte Costituzionale n. 109 del 2009

Ordinanza Corte Costituzionale n. 361 del 1992

Ordinanza Corte Costituzionale n. 50 del 1993

Ordinanza Corte Costituzionale n. 172 del 1993

Ordinanza Corte Costituzionale n. 550 del 2000

Sentenza Corte Costituzionale n. 32 del 1976;

Sentenze Corte Costituzionale n. 79 del 1980.

Sentenze Corte Costituzionale n. 96 del 1980

Sentenze Corte Costituzionale n. 85 del 1965

Sentenze Corte Costituzionale n. 121 del 1967.

Sentenze Corte Costituzionale n. 148 del 1967

Sentenza Corte Costituzionale n. 321 del 1995

Sentenza Corte Costituzionale n. 96 del 1980

Sentenza Corte Costituzionale n. 33 del 1981

Sentenza Corte Costituzionale n. 172 del 1986

Sentenza Corte Costituzionale n° 175 del 1986

Sentenza Corte di Giustizia del 15 marzo 1994, causa C-397/92