

Fascicolo 2/2023

Vol. XCVI - Giugno 2023

GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE

In questo numero:

- ❖ N. PISANI, Profili penali dell'esterovestizione delle società nel prima della riforma della disciplina della residenza fiscale
- ❖ P. LAROMA JEZZI, La posizione USA sui Pillar: il bacio della morte?
- ❖ P. ARGINELLI, L'impiego dei principi di diritto, ed in specie costituzionali, ai fini di interpretazione della legge tributaria

GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE

Fascicolo 2/2023 - Vol. XCVI

DIRETTORE RESPONSABILE

Ivan Vacca

DIREZIONE SCIENTIFICA

Loredana Carpentieri, Carlo Longobardo, Marco Miccinesi,
Francesco Pistolesi, Dario Stevanato

COMITATO DI REDAZIONE

Giulia Boletto, Daniela Conte, Filippo Dami, Barbara Denora,
Antonio Perrone, Andrea Poddighe, Alessia Sbroiavacca

COORDINAMENTO DI REDAZIONE

Barbara Denora

COMITATO DEI REVISORI ESTERNI

Marco Allena, Enrico Mario Ambrosetti, Augusto Barbera,
Gianluigi Bizioli, Marco Boccaccio, Clelia Buccico, Giovanni
Cabras, Silvia Cipollina, Marcello Clarich, Angelo Contrino,
Francesco Crovato, Andrea Giovanardi, Giuseppe Ingrao, Ar-
turo Maresca, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina,
Sergio Moccia, Mario Nussi, Roberto Schiavolin, Thomas Tas-
sani, GianLuigi Tosato, Antonio Felice Uricchio, Giuseppe Vanz

Rivista fondata da Assonime nel 1927

ISSN 1826-2430

www.giurisprudenzaimposte.it

giurisprudenza.imposte@assonime.it

INDICI

DOTTRINA

N. PISANI, Profili penali dell'esterovestizione delle società nel prisma della riforma della disciplina della residenza fiscale

93

P. LAROMA JEZZI, La posizione USA sui Pillar: il bacio della morte?

115

P. ARGINELLI, L'impiego dei principi di diritto, ed in specie costituzionali, ai fini di interpretazione della legge tributaria

148

Profili penali dell'esterovestizione delle società nel prisma della riforma della disciplina della residenza fiscale (*)

ABSTRACT: Il contributo esplora le modifiche nella disciplina fiscale delle persone giuridiche, concentrandosi sulle implicazioni penali dell'esterovestizione nel contest del decreto decreto "internazionalizzazione" n.147/2015. Le situazioni tipiche rilevanti includono l'infedele dichiarazione per società formalmente residenti all'estero, l'omessa dichiarazione per società che ritengono di non avere obblighi fiscali in Italia per redditi esteri e il possibile delitto di fittizia localizzazione della residenza fiscale all'estero. Il testo esamina la complessità dei criteri di residenza fiscale, come sede legale, sede amministrativa e oggetto principale. Si sottolinea l'importanza della scelta tra un approccio autonomistico e sostanzialistico nella determinazione della residenza fiscale ai fini penali, con la sentenza Dolce e Gabbana come punto di svolta. L'entrata in vigore dell'art. 10 bis e le modifiche successive nel 2015 hanno significativamente influenzato i rapporti tra elusione ed esterovestizione penale: nonostante l'evoluzione vada verso una maggiore prevedibilità nella risposta sanzionatoria, il problema dei confini tra elusione ed esterovestizione si sviluppa sotto un profilo di tipicità.

The paper examines the changes in the tax regime for legal entities, focusing on the criminal implications of "esterovestizione" or offshore tax evasion/relocation in the context of the Internationalization Decree n. 147/2015. Relevant typical situations include misrepresentation for companies formally resident abroad, failure to declare for companies that believe they have no tax liability in Italy for foreign income, and the possible crime of fictitious tax residence abroad. The text examines the complexity of the tax residence criteria, such as registered office, administrative headquarters and principal activity. The importance of the choice between an autonomistic and a substantive approach in determining tax residence for criminal purposes is highlighted, with the Dolce and Gabbana ruling as a turning point. The enactment of Article 10a and subsequent amendments in 2015 have significantly affected the

(*) Per decisione unanime della Direzione, pubblichiamo qui il testo della relazione tenuta al Seminario di studi organizzato dall'UNCAT e dall'Ordine degli Avvocati di Roma su "La mobilità internazionale di persone fisiche, società ed altri enti nella legge delega per la riforma fiscale" tenutosi il 20 novembre 2023 in Roma, già oggetto di pubblica divulgazione e, pertanto, non sottoposto a referaggio esterno.

relationship between avoidance and criminal esterovestizione (or offshore relocation): although the trend is towards greater predictability in the penalty response, the problem of the boundaries between avoidance and esterovestigation is developed under a typological profile.

PAROLE CHIAVE: società giuridiche - esterovestizione - residenza fiscale - disciplina penal-tributaria

KEYWORDS: *legal entities - offshore tax evasion - offshore relocation - fiscal residence - penal-tax discipline*

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. L'interpretazione agli effetti penali dell'art. 73 Tuir, quale norma integrativa del precetto penale. - 3. La giurisprudenza penale in materia di esterovestizione e l'abuso della forma giuridica. - 4. La giurisprudenza penale dopo la sentenza Dolce e Gabbana. - 5. Dolo di evasione e "dolo di elusione". - 6. Le novità in tema di residenza fiscale e l'impatto sul fenomeno della esterovestizione. Verificabilità empirica dei presupposti fattuali della residenza fiscale e diritto di difesa mediante la prova. - 7. Conclusioni.

1. Premessa

La modifica della disciplina della residenza fiscale delle persone giuridiche nel decreto internazionalizzazione avrà riflessi sul fenomeno della esterovestizione penalmente rilevante?

Conviene partire da una considerazione preliminare: si fa riferimento, in questa sede, a un fenomeno non del tutto coincidente con quello corrispondente della esterovestizione fiscale che presenta contorni più definiti e che non sempre è destinato a produrre effetti sanzionatori penali. L'ambito della riflessione penalistica, cioè, non riguarda solo la fattispecie tipica di esterovestizione societaria contemplata dal comma 5 bis dell'articolo 73 del t.u.i.r.; essa si estende all'ipotesi più specifica in cui la società, in base all'assunto (non congruente rispetto ai criteri fattuali di radicamento della residenza fiscale) che sia fiscalmente residente all'estero, ometta la presentazione di dichiarazione dei redditi per i redditi prodotti all'estero o non presenti affatto una dichiarazione dei redditi in Italia per l'anno d'imposta in cui in realtà essa è fiscalmente residente nel territorio di uno Stato.

Più in generale, per cogliere la portata del fenomeno si deve muovere da un'ulteriore premessa: agli effetti dell'IRPEF sono obbligati alla presentazione della dichiarazione sia i residenti nello Stato italiano che i non residenti: muta tuttavia il regime di tassazione. I soggetti fiscalmente residenti sono tenuti a dichiarare in Italia i proventi ovunque ottenuti; i non residenti soggiacciono al principio di territorialità, che impone di dichiarare solo i proventi prodotti sul territorio nazionale¹. Si può avere, dunque, una dissociazione tra una veste formale straniera (i.e. l'apparente residenza fiscale all'estero) e il profilo sostanziale, che implica l'attrazione dell'ente nell'orbita della tassazione interna secondo i dettami previsti per chi è ivi fiscalmente residente. Nella prasseologia penalistica dei fenomeni di "esterovestizione", l'allocatione o il trasferimento all'estero della residenza fiscale, può dar luogo, perciò, a tre distinte ipotesi di rilievo penale tributario.

La società formalmente residente all'estero dichiara soltanto i redditi prodotti in Italia, in base all'assunto che, trattandosi di soggetto fiscalmente non residente in Italia, la tassazione debba avvenire su base territoriale. In questo caso è configurabile il delitto di infedele dichiarazione (art. 4, dal decreto legislativo n. 74 del 2000) in presenza degli ulteriori requisiti di fattispecie, tra i quali spicca il superamento delle soglie di punibilità a tal fine previste.

Se la società omette di presentare la dichiarazione dei redditi in Italia perché percepisce esclusivamente redditi di fonte estera e ritiene, in base al criterio della tassazione su base territoriale, di non avere obblighi dichiarativi nei confronti del Fisco italiano, si verificherà il caso di omessa dichiarazione. Tale fattispecie si collega a situazioni di controllo totalitario della società residente all'estero, da parte di holding italiana².

¹ Rileva correttamente che i criteri di collegamento possono essere di natura personale, quando sono ricondotte a imposizione di fattispecie che si realizzano oltre i confini nazionali; o di natura reale quando assumano manifestazioni di ricchezza che si realizzino all'interno dello Stato ancorché siano riconducibili a soggetti residenti all'estero, R.FRANCESCHELLI, G.AUCONONE, *Abuso del diritto e il confine sottile tra legittimo risparmio d'imposta e elusione fiscale, la questione del beneficiario effettivo nelle operazioni transnazionali*, in *Dir. e prat. Trib.* 2003, 4, 1218.

² È il caso esaminato in Cass. pen., sez. 3, sent. 22 gennaio 2015, n. 19007: Deve ritenersi "esterovestita", cioè con sede all'estero fittizia, la società spagnola interamente controllata da società italiana, priva di una propria struttura organizzativa, che non ha mai sostenuto costi per il personale, né per la quotidiana attività aziendale, il cui amministratore unico era titolare di uno studio di consulenza di diritto spagnolo, che utilizzava per la propria contabilità programmi di elaborazione di proprietà della società controllante

Da ultimo, qualora la società, attraverso operazioni simulate, realizzi una fittizia localizzazione della residenza fiscale all'estero anziché in Italia, al fine di sottrarsi alla tassazione su base mondiale (*worldwide income taxation*), potrebbe configurarsi il delitto di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, in presenza di una dichiarazione fiscale che occulti redditi percepiti all'estero.

L'attuale formulazione dell'art. 73 t.u.i.r. prevede, come è noto, tre criteri: quello della sede legale, sede amministrativa e oggetto principale³. Si tratta di una scelta 'a cavallo' tra la tendenza ad abbracciare sia criteri sostanziali che criteri formali, proprio al fine "massimizzare il perimetro di operatività della residenza fiscale italiana con l'obiettivo di attrarre il maggior numero di fattispecie soggettive"⁴. Ai fini della qualificazione del fenomeno dell'esterovestizione, la giurisprudenza ha valorizzato il criterio della sede dell'amministrazione, che nella sua elasticità si presta ad applicazioni molto elastiche e non sempre consentanee alla materia penale. Sul punto l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità in sede tributaria, anche in epoca antecedente alla sentenza Dolce e Gabbana di cui si parlerà, aveva posto le basi per l'enucleazione di una nozione di sede di amministrazione centrata sul luogo di effettiva assunzione delle 'scelte gestionali fondamentali', distinguendola dal compimento di atti di amministrazione meramente esecutivi⁵; con ciò dirimendo, anche l'ulteriore alternativa tra un ambito di estensione della nozione di amministrazione intesa come gestione ordinaria *day by day* e un concetto di amministrazione intesa come gestione strategica e relativa alle scelte di gestione di alto livello, in favore di quest'ultimo.

Il quadro assai articolato della disciplina del fenomeno della esterovestizione è completato – nel diritto tributario

italiana. La esterovestizione non è esclusa dal fatto che la costituzione della società formalmente estera era stata pensata ad altri fini (il collocamento sul mercato di olio di qualità inferiore rispetto a quella dichiarata). Il legale rappresentante della società italiana controllante, quale amministratore di fatto della società spagnola "esterovestita", è stato chiamato a rispondere pertanto del delitto di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74/2000.

³ Sullo specifico tema della residenza fiscale cfr. G. MARINO, *La residenza*, in *Diritto tributario internazionale* (a cura di UCKMAR V.), Padova, 2005, p. 363; MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 138; C. SALLUSTIO, *Il trasferimento della sede e della residenza fiscale all'estero e dall'estero in Italia. Profili sistematici*, Riv. dir. trib. n. 3/2014

⁴ R. CORDEIRO GUERRA, S. DORIGO, *Residenza fiscale delle società ed esterovestizione*, in Riv. dir. trib. 2017, 1, 214. In argomento cfr. G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009.

⁵ Cass., civ. sez. 5., 22 aprile 2015, n. 8196.

internazionale – dalle convenzioni sulla doppia imposizione redatte sulla base del modello di convenzione OCSE, destinata a disciplinare casi di residenze in diversi Paesi, alla stregua degli ordinamenti interni⁶: la contemporanea presenza di criteri di collegamento (personale e reale) impone la ricerca di meccanismi di soluzione di conflitti positivi di imposizione, forieri di rischi di doppia imposizione rispetto alla medesima manifestazione di ricchezza. Il modello in questione prevedeva fino al 2017 il criterio della direzione effettiva (*place of effective management*), da intendersi come luogo nel quale si organizza effettivamente e si dirige la gestione sociale, ove è fissata la sede centrale della direzione, il controllo ed impulso dell'attività economica, e da cui provengono gli impulsi volitivi inerenti all'attività amministrativa: il criterio oggettivo dell'organizzazione si combinava fino al 2017 con quello soggettivo della localizzazione del centro da cui promanano le decisioni sottese dell'amministrazione⁷ La modifica nel 2017 dell'art. 4 e del commentario ha portato all'introduzione di un modello 'casistico' di *case by case* in virtù il quale gli Stati definiscono la residenza fiscale di soggetti con doppia residenza, attraverso accordi di volta in volta finalizzati ad evitare fenomeni di doppia imposizione.

2. L'interpretazione agli effetti penali dell'art. 73 Tuir, quale norma integrativa del precetto penale

Per comprendere quale sia il ruolo dell'art. 73 t.u.i.r rispetto al quesito circa l'ambito della responsabilità penale, si rende necessaria una premessa di ordine sistematico.

La norma tributaria in parola fornisce un criterio di collegamento per la delimitazione della potestà impositiva dello Stato: essa, cioè, è determinante ai fini dell'applicazione delle fattispecie criminose che presuppongono un obbligo dichiarativo, in quando concorre a definire l'ambito di estensione territoriale della pretesa tributaria.

Nello specifico si deve considerare – rispetto al tema dell'esteroinvestizione - che anche nella giurisprudenza penale

⁶ Sul punto cfr. L. SALVINI, F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2022, 642.

⁷ Va precisato che secondo Cass. civ., sez. 5, sent. 05 marzo 2020 n. 6242, il Commentario OCSE al modello di convenzioni contro le doppie imposizioni non ha valore normativo, ma costituisce solo una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti.

anteriore all'entrata in vigore dell'art. 10 bis⁸, il trasferimento della residenza fiscale era stato preso in considerazione come "indice di anomalia" del rapporto tra Fisco ed ente contribuente, e come tale, tipizzato in seno all'abrogato art. 37 bis tra i casi tassativi di elusione fiscale. La giurisprudenza penale⁹, in particolare, aveva ritenuto suscettibile di rilievo la violazione del divieto antielusivo specifico – escludendo, per converso che potesse generale divieto di elusione, contemplato nell'art. 37 bis. Si valorizzava in sede penale, gli effetti penali in chiave di infedeltà della violazione di specifiche disposizioni antielusive, sulla base dell'argomento che la riforma del diritto penale tributario aveva mutato il baricentro della incriminazione e riformulato norme incriminatrici incentrate sul disvalore di evento incentrato sull'evasione di imposta: "se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile"¹⁰. Sicché, mentre per ragioni connesse al principio di legalità/frammentarietà non poteva essere attribuito rilievo penale ad ipotesi di elusione qualificate dalla violazione del generale divieto di elusione, la integrazione di una delle violazioni tassative previste nella norma antielusione appariva suscettibile di integrare la fattispecie di dichiarazione infedele.

Tra i molteplici nodi che avviluppano questa materia, centrale è quello relativo ai rapporti tra precetto penale e norme tributarie che rimanda ad altra questione ancor più generale della natura accessoria-sanzionatoria o autonoma dei precetti penali nella materia che ci occupa.

In questa sede, ci interessano i rapporti tra l'art. 73 del t.u.i.r e le norme incriminatrici previste dal d.lgs n. 74 del 2000.

Molteplici argomenti inducono l'interprete a ritenere che l'art. 73 t.u.i.r sia norma extra-penale integratrice del precetto penale, e che, in tale veste, essa concorra a fissare i limiti della potestà punitiva in ambito tributario: la sfera di applicazione del precetto penale, infatti, è inevitabilmente condizionata dalla disciplina dei criteri di collegamento, che permettono o escludono l'attrazione della società nella sfera della potestà

⁸ Sul punto cfr. F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2001, 321.

⁹ *Ex multis* Cass. pen., sez. 2, sent. 18 marzo 2011, n. 26723, in *Riv. Giur. trib.*, 2011, 852. Sul punto cfr. anche G. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2023, 635.

¹⁰ Cass. pen., sez. 2, sent. 28 febbraio 2012, n. 7739 (Pres. F. Pagano - Rel. F. Fiandanese).

impositiva dello Stato italiano. Non si tratta solo di un parametro di qualificazione di un elemento normativo del fatto, ma di un vero e proprio limite di fattispecie. Nel caso dell'omessa dichiarazione è evidente che il presupposto della condotta omissiva è l'obbligo dichiarativo gravante sulle persone giuridiche, di tal che le disposizioni tributarie, che concorrono a definire la portata di tale obbligo, fissano a tutti gli effetti, un presupposto della tipicità penale¹¹. Assumendo questa premessa, la violazione delle disposizioni in materia di residenza fiscale rappresenta un elemento di illiceità speciale 'implicito' della condotta. Per converso l'esistenza delle condizioni oggettive per il riconoscimento della residenza fiscale all'estero in conformità all'art. 73 t.u.i.r colloca l'ente, e i suoi esponenti aziendali, in una zona di non-antidoverosità che è di ostacolo al configurarsi di fatti di evasione punibili.

Fatta questa premessa, occorre un'ulteriore precisazione sull'interpretazione delle norme extrapenali che concorrono a delimitare i confini del fatto tipico. E' superfluo rilevare che quando si passa dalla dimensione tributaria a quella penale tributaria affiorano esigenze di garanzia proprie della materia penale imposte dalla Costituzione: da un lato l'esigenza di prevedibilità della risposta penalistica in ossequio ai principi convenzionali, la quale a sua volta si lega, sia al principio di tassatività che di determinatezza; dall'altra, alla luce di detti principi, la legittimità dell'interpretazione di elementi della fattispecie in chiave autonomistica; e, cioè, bypassando del tutto la disciplina fiscale della residenza degli enti e, ritenendo irrilevante l'eventuale rispetto dei criteri di collegamento. Tale ultima soluzione postulerebbe il differente orientamento teleologico delle norme sulla residenza fiscale rispetto alle finalità che il legislatore ha impresso alle norme incriminatrici nel diritto penale-tributario. Questa prospettiva ermeneutica, - riservandoci di sviluppare questo argomento - non ci sembra coltivabile, anche perché confligge con la natura di fattispecie di evento ove è tutelato l'interesse dello Stato al corretto esercizio della potestà impositiva¹². In questa prospettiva non

¹¹ In un senso parzialmente conforme cfr. E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2021, 269, ritiene che l'omessa dichiarazione sia reato proprio, in quanto può essere commesso solo da chi è obbligato alla presentazione della dichiarazione; l'integrazione della norma tributaria con il precetto penale attiene alla sfera della qualifica soggettiva di soggetto obbligato alla dichiarazione fiscale.

¹² Sulla struttura del bene giuridico nelle fattispecie incriminatrici penali-tributarie concepite in chiave di offesa cfr. per tutti S. MOCCIA, *Considerazioni de lege ferenda in materia di reati tributari*, in *Rass. Trib.*

può ammettersi la punibilità di condotte di evasione che siano considerate come fiscalmente neutre dall'ordinamento, e in linea con la disciplina della residenza fiscale.

3. La giurisprudenza penale in materia di esteroinvestizione e l'“abuso della forma giuridica”

Che l'alternativa tra approccio autonomistico e sostanzialistico nella ricostruzione dei criteri identificativi della residenza fiscale ai fini penali sia centrale nell'ottica penalistica è dimostrato proprio dalla sentenza Dolce e Gabbana¹³: si adotta un criterio sostanziale di accertamento della residenza che non trova una netta corrispondenza nella disciplina fiscale.

Questa è una delle ragioni che hanno portato la sentenza in parola a riportare l'esteroinvestizione nell'alveo dell'abuso del diritto.

Secondo questa pronuncia la figura dell'abuso del diritto, sarebbe volta a contrastare le strutture giuridiche prive di sostanza economica, che costituiscono “*costruzioni di puro artificio volte ad abusare indebitamente a fini fiscali del diritto di libertà di stabilimento. [...] Costruzione artificiosa e indebito vantaggio fiscale vanno di pari passo: il vantaggio fiscale non è indebito sol perché l'imprenditore sfrutta le opportunità offerte dal mercato o da una più vantaggiosa legislazione fiscale (ma anche contributiva, previdenziale), lo è se è ottenuto tramite situazioni non aderenti alla realtà, di puro artificio che rendono conseguentemente indebito il vantaggio fiscale*”.

Significativo è che in questo assunto di partenza l'ambito dell'elusione viene identificato con la costruzione artificiosa priva di sostanza economica, e che si faccia coincidere la creazione fittizia di residenza all'estero con l'abuso del diritto di libero stabilimento. Muovendo da questa premessa *la S.C. si pone il problema della direzione degli enti collettivi esteri assoggettati ad una relazione di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c.*, chiedendosi se possa affermarsi la residenza fiscale italiana di un ente sol perché controllato da società italiana, in virtù degli ‘impulsi volontaristici e delle decisioni dei soci.

Non è difficile riconoscere in trasparenza la genealogia delle nuove norme sulla residenza fiscale, frutto del dialogo oramai inevitabile del legislatore con la giurisprudenza.

1998, 1, 114 ss. Sul punto cfr. anche V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000.

¹³ Cass. pen., sez. 3, sent. 30 ottobre 2015 n. 43809 in *DeJure*.

Ciononostante la soluzione della Cassazione nel caso Dolce e Gabbana inaugurerà un filone 'autonomistico' della giurisprudenza penale caratterizzato dalla impermeabilità agli esiti interpretativi raggiunti in sede tributaria.

E infatti, pur menzionando il criterio fondato sull'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali e le direttive amministrative della società controllante – criterio, peraltro, espressamente valorizzato dal legislatore all'art. 73, comma 5 bis *T.u.i.r.* - la S.C. mette in luce come tale tipologia di indagine non possa ritenersi sufficiente ai fini dell'accertamento che deve avere ad oggetto l'esterovestizione della società estera.

Per risolvere il quesito sul controllo la S.C. ritiene necessario stabilire se la società controllata estera sia frutto di una costruzione di puro artificio, priva di sostanza economica, secondo la disciplina del fenomeno della "stabile organizzazione" da una parte; e alla stregua dei criteri individuati nelle sentenze della Corte di Giustizia in materia di abuso delle libertà fondamentali nell'ambito fiscale dall'altro.

Passaggio ineludibile per stabilire se vi sia esterovestizione punibile è, dunque, l'accertamento se, dietro la forma giuridica utilizzata dall'operatore, ricorra anche una sostanza economica. Verifica, peraltro, che – in analogia agli orientamenti della Corte di Giustizia – dovrebbe condursi indagando se sussista un effettivo insediamento reale nel Paese estero ove è situata la controllata, volto a controllare l'esistenza e consistenza dello svolgimento di attività economiche in tale Stato, che devono poggiare su elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, relativi, al livello di presenza fisica dell'ente asseritamente esterovestito in termini di locali, di personale e di attrezzature.

Il principio affermato è dunque quello della necessità di un nucleo materiale, statico (dimensione organizzativa) e dinamico inerente alla attività commerciale e alla gestione ordinaria tipica, in linea con i principi affermati dalla sentenza

Nella sentenza Dolce e Gabbana, perciò, la sede dell'amministrazione è la sede della direzione effettiva che non coincide con il luogo dal quale promanano gli impulsi decisionali soprattutto qualora essi provengano da una controllante italiana.

Di qui l'ampia valorizzazione del concetto di stabile organizzazione di cui all'art. 162 *Tuir* che sembra essere oggetto di una trasfigurazione penalistica: i criteri tipizzati dalla disposizione in parola, concernono un fenomeno

ontologicamente distinto (e forse contrapposto) a quello della esterovestizione. E la trasposizione degli stessi, sul diverso terreno dell'occultamento della residenza fiscale, porta ad una applicazione analogica della norma extrapenale, integratrice del precetto penale. La disciplina penale che deriva dall'integrazione con le disposizioni tributarie diventa irragionevole, nella misura in cui equipara, agli effetti penali, situazioni economico-organizzative, - su cui si basa il collegamento con la potestà impositiva interna -, radicalmente differenti. E così nella sentenza Dolce Gabbana, ad esempio, come criterio fondante l'effettività dell'organizzazione si assume quello della stabile organizzazione: "*Se un ufficio può essere ritenuto sufficiente a integrare una stabile organizzazione, la sua esistenza può essere valutata come luogo di effettivo esercizio di una attività di impresa*". Sulla stessa scia, dopo la sentenza Dolce e Gabbana si è posta una parte della giurisprudenza tributaria, facendo espresso riferimento alla nozione di *wholly artificial arrangement* ai fini della determinazione dei limiti di esercizio della libertà di stabilimento.¹⁴

Peraltro, anche i criteri assunti dalla giurisprudenza comunitaria in materia di società schermo¹⁵ (sentenza 12.9.2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*) che pure sembrano costruiti attorno ad un nucleo oggettivo - e cioè l'esistenza di elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, relativi al livello di presenza fisica, non appaiono dotati di quel grado di tipicità necessario a descrivere in maniera chiara ed univoca (in ambito penalistico)

¹⁴ Sulla stessa linea dopo la sentenza Dolce e Gabbana si sono collocate alcune sentenze della Cassazione, sezione tributaria (Cass. civ., sez. 5., sent. 21 dicembre 2018, n. 33234, CED 652118, ove si legge che "perchè sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale. In definitiva, quel che rileva, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, non è accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma accertare se il trasferimento in realtà vi è stato o meno, se, cioè, l'operazione sia meramente artificiosa, consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica".

¹⁵ Sul fenomeno della esterovestizione nei suoi riflessi fiscali in relazione al diritto europea cfr. per tutti P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017.

il fenomeno dell'esterovestizione connotato dalla creazione di una costruzione artificiosa¹⁶.

In ogni caso, dall'analisi sin qui condotta comincia a stagliarsi (anche solo *per modus tollens*) una distinzione più o meno consapevole tra 'abuso della forma giuridica' per usare un'espressione adottata dalla sentenza Dolce e Gabbana, che pure la confonde con il fenomeno della esterovestizione e fittizietà della struttura giuridica che può integrare un'ipotesi di esterovestizione penalmente rilevante ai sensi dell'art. 5. La sentenza Dolce Gabbana sembra ammettere un'esterovestizione criminosa e un'esterovestizione non punibile in quanto solo elusiva; e il discrimine è fissato nel criterio dell'effettività economica.

Va detto che la linea di demarcazione che era stata già fissata all'epoca della sentenza Dolce e Gabana nell'art. 10 bis L. 212 del 2000 nella natura simulata delle operazioni, non è stata correttamente valorizzata, posto che la sentenza accoglie una nozione di 'abuso della forma giuridica' che sembra non coincidere con quella di elusione fiscale (abuso del diritto): apparentemente è un problema solo nominalistico, poiché la sentenza sembra far rientrare nell'alveo dell'abuso della forma giuridica il fenomeno di esterovestizione che non avrebbe i caratteri della condotta elusiva. L'abuso del diritto, viceversa, si ha allorché si ponga in essere un'operazione voluta (e quindi non simulata) e che abbia esplicato i suoi effetti giuridici, ma che sia priva di sostanza economica, pur costituendo esercizio della libertà di stabilimento di fonte euro-unitaria.

In conclusione, anche alla luce della sentenza in esame, emerge che nell'esterovestizione, ricorrono i presupposti fattuali per l'operatività dei criteri di collegamento della residenza fiscale che giustificano l'imposizione fiscale in Italia, ma vi è una scelta di sottrarsi all'imposizione attraverso un'allocatione della sede formale all'estero, per occultare la reale presenza dell'ente nel territorio dello Stato, in 'frontale violazione dell'art. 73 t.u.i.r.

4. La giurisprudenza penale dopo la sentenza Dolce e Gabbana

Dopo la sentenza Dolce e Gabbana il quadro della giurisprudenza penale appare frastagliato, forse proprio per la tortuosità dei percorsi argomentativi di quella pronuncia.

¹⁶ Sulla nozione di residenza nel diritto comunitario cfr. G. MARINI, voce *Residenza (Diritto tributario)*, in *Enc. Giur. Treccani*, 2008, 7.

Ad esempio, in una sentenza del 2018 (sez. III 4 settembre 2018, n. 39678) si è precisato che la fittizia estero-vestizione, iscrivendosi nel novero delle simulazioni che rendono penalmente rilevanti la condotta del ricorrente, non è riconducibile al mero abuso del diritto penalmente non rilevante ex articolo 10-bis dello Statuto del contribuente. E infatti, in tema di violazioni finanziarie, l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis I. n. 212 del 2000 – che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del d.lgs. n. 128 del 2015, esclude ormai la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili – ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa di cui al d.Lgs. n. 74 del 2000, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi¹⁷ o quando, come nel caso in esame, il comportamento simulatorio costituisce un presupposto della condotta penalmente rilevante, rappresentando una modalità di estrinsecazione di essa.

La giurisprudenza penale anche dopo la sentenza Dolce e Gabbana ha superato il confine che era stato segnato da questa pronuncia, tra fittizietà e abuso della forma giuridica, ampliando il concetto di frode e riducendo i confini del fenomeno elusivo, con l'utilizzo di un criterio sostanziale della *"corrispondente e genuina realtà economica"*, che all'evidenza si presta ad una applicazione analogica. La sentenza Dolce Gabbana, quindi, al di là degli effetti restrittivi della sua interpretazione ha posto le basi di un potenziale ampliamento dei casi di estero-vestizione punibili.

All'indomani delle sentenze della Corte di giustizia, la giurisprudenza nazionale dopo un primo approccio restrittivo, infatti, ha ripreso a interpretare in modo del tutto eccentrico il criterio della fittizietà e ad accertare in concreto l'esistenza di un inserimento sul territorio italiano.

La non piena comprensione della netta divaricazione tra questi due piani si registra nella sentenza della terza sezione della cassazione¹⁸, ove l'indebita espansione della materia del divieto penale, appare essere il frutto di una lettura 'autonomistica' del requisito fittizietà delle società. Secondo la Cassazione occorre comprendere "il senso del riferimento, pure rinvenibile in talune sentenze, ad operazioni di costituzione di società "fittizie",

¹⁷ Cass. pen., sez. 3, sent. 21 aprile 2017, n. 38016, CED 270550.

¹⁸ Cass. pen., sez. 3, sent. 27 novembre 2019 n. 10098 in *Dejure*.

inteso come indicativo di fenomeni illeciti di "esterovestizione". E il senso reale di tale espressione ha riguardo, in estrema sintesi, al fenomeno, già in precedenza illustrato, per cui un'impresa estera abbia invece una sede fissa di affari nel territorio italiano, così effettuando ivi la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto un fine sociale, ma senza dichiarare i relativi proventi dalla stessa generati e ad essa direttamente imputabili. *Si perviene così a definire "artificiosa" la costituzione o il trasferimento della sede della società all'estero, in quanto l'operazione appare tale, nel senso della creazione di una "forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica"*¹⁹). Senza che tuttavia ciò presupponga, necessariamente, una forma completamente virtuale e fittizia dell'Ente, in quanto solo apparentemente esistente.

Fa capolino il riferimento all'inedita figura della "stabile organizzazione occulta" che è impropriamente utilizzato come criterio sostanziale per l'accertamento dell'esterovestizione. Si sostiene, in particolare, che "la valorizzazione ai fini della "esterovestizione" dell'illustrata regola della verifica della sussistenza di una "stabile organizzazione occulta" d'impresa in territorio italiano non è in contrasto con il principio chiarito dalla Corte di giustizia - per cui la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa, non costituisce abuso della libertà di stabilimento nè con quello secondo il quale la misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa solo se concerne specificatamente le costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica (cfr., sentenza del 12 settembre 2006, caso C-196-04, Casbury Schweppes, punti 35

In sintesi ai fini dell'artificiosità: a) non occorre che la società rappresenti uno schermo fittizio e quindi sia frutto di operazioni simulate, perché possono rientrare nel comune fenomeno della esterovestizione sia forme societarie del tutto apparenti (cd. "società schermo" come tali del tutto "fittizie") sia altre forme comunque dotate di una propria autonomia giuridica e operativa: lo slabramento della nozione di fittizietà (di per sé generico e onnivoro) porta a infrangere gli argini della tipicità. Inoltre, secondo questa sentenza, non sussiste contrasto tra i principi del diritto comunitario, così come interpretati dalla Corte, e la possibilità di confermare l'artificiosità di una sede estera di una società sulla base dell'esistenza di una stabile

¹⁹ Cass. civ. sez. 5, sent. 7 febbraio 2013 n. 2869, CED 625687 in *Dejure*.

organizzazione occulta della medesima impresa nel territorio italiano: detto altrimenti, pur essendo creata nell'esercizio del diritto di libero stabilimento si potrebbe comunque configurare un'esterovestizione penalmente rilevante.

Anche volendo prescindere dall'art. 10 bis, non risulta mai preso in considerazione nella materia della esterovestizione il possibile rilievo scriminante ai sensi dell'art. 51 c.p. della norma permissiva di fonte europea che stabilisce il diritto al libero stabilimento. Anche perché la libertà di stabilimento non elide l'antigiuridicità del fatto, qualora la condotta tipica si estrinsechi al di fuori delle modalità di esercizio del diritto e, quindi, oltre i limiti nei quali esso viene riconosciuto²⁰. Sotto questo profilo la sentenza Dolce e Gabbana aveva dichiarato conformi a tali principi comunitari le operazioni contestate secondo l'interpretazione che ne era stata data dalla Corte di Giustizia, ritenendo che esse fossero delle estrinsecazioni della libertà di stabilimento. Seguendo questo criterio, per converso, la creazione di società schermo artificiose sarebbe attratta nel fuoco della tutela penale, proprio in quanto non costituirebbe una modalità di esercizio consentita della libertà di stabilimento.

Inoltre appare fuorviante il richiamo all'art. 162 t.u.i.r che definisce la nozione di stabile organizzazione in relazione all'impresa non residente che esercita la sua attività nel territorio dello stato²¹. Muta la platea dei soggetti responsabili e soprattutto il profilo quantitativo dell'eventuale evasione. La stabile organizzazione, cioè, fotografa una porzione di attività dell'ente e, pertanto, risulta criterio antitetico rispetto a quello che radica l'inserimento dell'ente nel suo complesso nell'ordinamento necessario ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale.

Eppure il parametro della 'stabile organizzazione' è impiegato in diverse sentenze caratterizzate da un'evidente confusione di piani tra esterovestizione e stabile organizzazione occulta, con soluzioni che sembrano in contrasto con i principi affermati dalla giurisprudenza della corte di giustizia in tema di libertà di stabilimento e segnatamente in tema di "costruzione di puro artificio".

²⁰ F. MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*, Padova, 2023, 249.

²¹ Chiarisce bene che la 'stabile organizzazione occulta' è fenomeno inverso rispetto all'esterovestizione A. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Assago, 2017, 197.

In un senso quasi analogo si è espressa anche più di recente una sentenza della terza sezione penale della Cassazione²² che ridetermina la residenza fiscale nel luogo in cui siano assunte le decisioni strategiche ed in cui sia espletata la gestione amministrativa, mentre nessun rilievo sarebbe da attribuire al luogo nel quale sono adempiuti gli obblighi contrattuali ed espletati i servizi.

In altra recentissima sentenza²³, il tema della esterovestizione si lega nuovamente al parametro della stabile organizzazione: si registra un passo all'indietro della Suprema corte. Secondo questa pronuncia, “le società esterovestite non sono necessariamente prive della loro autonomia giuridico-patrimoniale e quindi, autonomamente qualificabili come schermi, ovvero enti fittizi artificialmente costruiti, rientrando in tale fenomeno anche strutture economiche dotate di una propria autonomia giuridica e operativa, la cui attività è nascosta al fisco italiano”²⁴.

5. Dolo di evasione e “dolo di elusione”

Dalla distinzione tra esterovestizione penalmente rilevante e abuso del diritto (elusione fiscale) si sono fatte discendere conseguenze sul terreno del dolo: nel caso di esterovestizione l'autore, si è detto, non agirebbe con “dolo di elusione” ma con un dolo di evasione²⁵. In realtà l'elemento differenziale tra i due fenomeni si colloca certamente prima sul piano della condotta: essa deve essere già connotata da un requisito di frode assente ogni qual volta l'operazione sia posta in essere alla luce del sole e sia correttamente rappresentata nei suoi contorni fattuali nei rapporti con l'Agenzia delle entrate. Quanto al cd. “dolo di elusione” va precisato che il dolo è volontà e rappresentazione

²² Cass. pen. sez. 3, sent., 6 marzo 2020 n. 9090 in *Dejure*.

²³ Cass. pen. sez. 3, sent. 12 settembre 2023, n. 42490: nel caso di specie, peraltro la Cassazione ha annullato la sentenza di condanna, ritenendo che la sentenza impugnata non avesse motivato sull'esistenza di una stabile organizzazione alla luce degli indici inerenti la “gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale”.

²⁴ Nella medesima sentenza della III sezione penale della Cassazione, 12 settembre 2023 n. 42490 si censisce un ulteriore fenomeno che è quello della società schermo che si ha quando l'ente, ancorché collocato all'estero, è privo di concreta autonomia e costituisce solo una copertura attraverso la quale agisce la persona fisica, che è la titolare effettiva dell'attività economica e che, di conseguenza è tenuta agli adempimenti fiscali.

²⁵ Cass. pen., sez. 3, sent. 30 ottobre 2015 n. 43809 in *DeJure*

del fatto tipico e antiggiuridico²⁶: non si può concepire un non-dolo poiché si dovrebbe ammettere il rilievo di un atteggiamento psicologico proiettato su di un fatto strutturalmente non tipico, ricadente nella sfera dell'elusione. Nel caso dell'esterovestizione il dolo di evasione postula la rappresentazione dei presupposti di fatto che escludono la residenza fiscale all'estero concretando la violazione dell'art. 73 t.u.i.r. A ciò deve aggiungersi sul piano della fattispecie un ulteriore requisito: la volontà di sottrarre all'imposizione un reddito, attraverso l'artata creazione di una finta residenza fiscale all'estero; elemento quest'ultimo coesistente alla struttura del dolo di evasione. Nelle fattispecie elusive, invece, l'agente può agire con finalità di risparmio di imposta ma, al contempo, non rileva che siano rappresentate e volute situazioni di fatto che rendono indebito quel vantaggio fiscale, per la semplice ragione che il suo comportamento non risulta conforme a nessun "tipo penale": l'autore agisce in un'area di liceità penale-tributaria. Appare irrilevante, ai fini del perfezionarsi della fattispecie, quale sia il fine che sorregge la condotta elusiva. Si dovrebbero superare così anche le tendenze a considerare i motivi soggettivi che sorreggono le operazioni elusive, in quanto forieri di accertamenti non ancorati a criteri fattuali.

6. Le novità in tema di residenza fiscale e l'impatto sul fenomeno della esterovestizione. Verificabilità empirica dei presupposti fattuali della residenza fiscale e diritto di difesa mediante la prova

Nella recente riforma della residenza fiscale si elimina il riferimento al criterio dell'oggetto principale", (foriero di rischi di doppia imposizione) e al criterio della sede dell'amministrazione: la residenza di società ed enti viene ricondotta a tre criteri alternativi tra loro e quindi in grado di radicare, anche singolarmente, il collegamento per fondare l'imposizione della persona giuridica: a) il criterio della "sede legale"; b) il criterio della "sede di direzione effettiva", precisando che per tale si debba intendere la continua e coordinata assunzione di decisioni strategiche riguardanti la società nel suo complesso (condizione che, come abbiamo visto

²⁶ Per tutti M. GALLO, *Dolo. Oggetto e accertamento*, Milano, 1953; A. FIORELLA, *Le strutture fondamentali del diritto penale. Questioni fondamentali di parte generale*, Torino, 2018: "nel nostro sistema vige un principio di specularità tra fatto materiale e dolo, per il quale il soggetto deve rappresentarsi tutti gli elementi costitutivi materiali del fatto.. In breve sono 'oggetto' del dolo tutte le note essenziali di qualificazione del fatto materiale di un certo reato".

è contemplata nell'articolo 4, paragrafo 3), modello di Convenzione OCSE (2017 update)(*place of effective management*) e nella giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea; il criterio della "gestione ordinaria in via principale", intendendosi per tale il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. Sotto questo profilo, l'ampliamento alla gestione ordinaria ha una evidente finalità di potenziamento della capacità attrattiva del criterio di collegamento: le conseguenze, ancorché indirette, sul terreno dell'ampliamento dei limiti della potestà punitiva penal-tributaria sono inevitabili²⁷.

Stando alla Relazione illustrativa, si tratta di criteri che hanno un radicamento fattuale che garantisce un maggiore tasso di prevedibilità e di certezza della risposta penale.

Volendo traslare questa lettura sul versante penalistico si può dire che la fattispecie che nasce dall'innesto tra la disposizione tributaria e quella penale appare dotata di un nucleo di verificabilità empirica che la fa tendere al canone di determinatezza.

Volgendo lo sguardo ai due criteri sostanziali, la "sede di direzione effettiva" tiene conto del suo mantenimento nelle Convenzioni internazionali italiane in vigore, e ne viene spostata la rilevanza come uno degli elementi fondanti la residenza in base alla normativa di fonte interna. Il riferimento alla direzione e alla sua effettività sembra inconciliabile con la lettura di tale requisito in chiave soggettiva. Pertanto, ai fini della direzione effettiva, non conterebbero le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci, né le attività di supervisione o l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte dei soci stessi. Sotto questo profilo un contributo alla tipizzazione degli atti di direzione che radicano la residenza fiscale, quindi, potrebbe riflettersi sulla materia penale. Si supera il criterio degli impulsi volontaristici e si introduce un criterio oggettivo coerente, da una parte con la funzione delle norme sulla residenza fiscale (che è quella di fondare un collegamento funzionale tra struttura operativa/organizzazione e ordinamento fiscale); dall'altra, con l'opzione funzionalista che non sembra affatto eccentrica rispetto all'orientamento teleologica della disciplina penale, volta a punire l'evasione che sia preceduta (nel caso dell'art. 5)

²⁷ Interpreta i criteri di collegamento come limiti territoriali alla potestà tributaria R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009.

o si accompagni (art. 4 e art. 3) al decettivo nascondimento di indici fattuali che portano a riconoscere in Italia il centro direzionale effettivo dell'impresa.²⁸

Pur permanendo profili di incertezza e di discrezionalità²⁹ il criterio di nuova introduzione appare dotato di maggior solidità in termini di obiettiva verificabilità empirica rispetto ai terzi.

Quanto al criterio della 'gestione ordinaria', quel che rileva ai fini del criterio qui considerato è che gli atti siano relativi alla gestione ordinaria, e, cioè, pertengano al normale funzionamento della società o dell'ente nel suo complesso. Peraltro il richiamo al carattere principale dovrebbe consentire di distinguere con maggior chiarezza il fenomeno della stabile organizzazione di cui all'art. 162 t.u.i.r. dalla residenza fiscale, evitando le confusioni nelle quali è incorsa la giurisprudenza penale proprio in materia di esteroinvestizione. Al contempo, non dovrebbero più trovare asilo nella giurisprudenza opzioni ermeneutiche basate sulla manipolazione del criterio della stabile organizzazione occulta.

7. Conclusioni

Non si può negare che l'evoluzione della disciplina fiscale verso un assetto imperniato su fenomeni economici e organizzativi dotati di 'materialità' possa garantire un maggior grado di prevedibilità sul fronte della risposta sanzionatoria, anche

²⁸ In tal senso C. SANTORIELLO *Non occorre la "società schermo" perché possa parlarsi di esteroinvestizione penalmente rilevante*, in *Il Fisco*, 2023, n. 4.

²⁹ F. ROCCATAGLIA, *Sede di direzione effettiva e 'beneficiario effettivo' nel quadro dei rapporti italo-francesi*, in *Corriere tributario*, 2017, 6. Si pensi al tema delle cd. holding 'statiche': ben diverse sono le peculiarità di una società holding di pura partecipazione (la c.d. "holding statica") rispetto alle caratteristiche di una società operativa o di una "holding mista". Come ha statuito la Cassazione nella Sentenza Aptar n. 2711/2016 applicando a una holding statica dei criteri di effettività tipici di una società operativa (presenza di personale dipendente e di una struttura amministrativa) si arriverebbe, immancabilmente, a considerare tale holding una "costruzione di puro artificio" e, pertanto, a negarle sistematicamente la qualifica di beneficiario effettivo dei flussi reddituali transfrontalieri e dei correlati vantaggi convenzionali. Per i giudici della Suprema Corte, inoltre, il requisito di "beneficiario effettivo" deve essere accertato tenendo conto della peculiarità dell'oggetto e della natura della società madre. Nel caso in cui la madre non sia una società operativa, ma una holding di pura partecipazione, per qualificare il beneficiario come "effettivo" ai sensi convenzionali, sarà pertanto necessario indirizzare la propria analisi sull'autonoma capacità della società percipiente di decidere l'impiego dei dividendi percepiti piuttosto che concentrarsi sulla (mancanza di una) struttura operativa, sull'assenza di personale dipendente e/o sugli esigui costi gestionali.

penale. La costruzione di criteri di collegamento attorno a un nucleo oggettivo, empiricamente verificabile si lega inevitabilmente, in ambito processual-penalistico, al diritto di difesa (art. 24 cost.), e alla sua fondamentale estrinsecazione nel diritto alla prova a discarico sui fatti oggetto della prova a carico (art. 190 c.p.p.).

Il problema dei labili confini tra elusione ed esterovestizione, tuttavia, non può essere ricercato soltanto nell'interpretazione delle norme tributarie e nel carattere tassativo dei criteri di collegamento adottati dal legislatore per determinare la residenza fiscale. Un'interpretazione in chiave teleologica delle fattispecie incriminatrici di omessa dichiarazione, di dichiarazione infedele e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - alla stregua del bene giuridico tutelato del profilo dell'offesa (disvalore di evento) e delle modalità di realizzazione della condotta offensiva dall'altro (disvalore di condotta) - dovrebbe condurre alla valorizzazione del carattere fraudolento della condotta, quale connotato tipico delle fattispecie³⁰. Ad esempio la piena ostensione dell'operazione economica posta a fondamento dell'esterovestizione nelle scritture contabili potrebbe essere uno degli indici di elusione non punibile.

In quest'ottica l'art. 10 bis funge da limite esterno al fatto tipico: perché sia integrata la tipicità penale è necessario che sia oltrepassato il limite negativo dell'elusione. Con la conseguenza che il disposto dell'art. 10 bis indiscutibilmente segna un limite alla configurabilità di elementi di fattispecie criminose incentrati sull'abuso del diritto. Allo stesso tempo, il tenore del comma 12 dell'art. 10 bis, nel fissare il carattere residuale della nozione di abuso del diritto, esclude la 'clausola di non punibilità' "se i vantaggi fiscali possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie". Questa norma conferma *a contrario* che le condotte di evasione di imposta, devono essere connotate dalla diretta violazione di norme tributarie³¹.

³⁰ P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, 'esterovestizione' e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2012 segnala l'inopportunità di una ricostruzione della fattispecie penale muovendo dalla norma tributaria: si deve muovere dallo schema legale del tributario, per verificare se il fatto concreto risulti o meno tipico, oggettivamente e soggettivamente, e dunque sussumibile nel modello delittuoso di riferimento, alla luce di una interpretazione in chiave teleologica che consenta di valorizzare i momenti dell'offesa penalmente rilevante. Nel senso che il rilievo penale dell'esterovestizione postuli 'costruzioni di puro artificio (società schermo) da parte di società con sede 'formale all'estero' A. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, cit., 197

³¹ Così G. SOANA, *I reati tributari*, cit., 645.

Una netta presa di posizione del legislatore nel 2015 a favore della distinzione tra esterovestizione ed abuso del diritto è confermata dalla nuova formulazione dell'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: da una parte il riferimento diretto alle 'operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate definisce un elemento del fatto tipico *per modus tollens* rispetto all'area di rilevanza dell'abuso del diritto: si tratta infatti "operazioni, non integranti quelle disciplinate dall'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti" . Nella stessa direzione l'art. 1 lett. g) bis, nella nuova formulazione dopo il d.lgs. n. 158 del 2015 stabilisce che per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti". Anche la modalità della condotta di "mezzi fraudolenti" (art. 1, lett. i e art. 3, d. lgs n. 74/2000), sarebbe integrata in caso di artifici, attivi od omissivi, realizzati "in violazione di uno specifico obbligo giuridico".

In definitiva, l'entrata in vigore dell'art. 10 bis e la successiva modifica della stessa disposizione nel 2015, come si accennava, hanno inciso, significativamente, sui rapporti tra elusione ed "esterovestizione penale" circoscrivendo il campo di quest'ultima a condotte che cadano al di fuori del campo delle condotte di mera elusione fiscale oggi espressamente dichiarate non punibili³².

E proprio la tendenza a interpretare le fattispecie dichiarative in chiave di evento di danno, ha portato la dottrina prevalente a negare la possibilità di sussumere l'elusione nella nozione di evasione. Un indice decisivo del ruolo dell'evento offensivo di evasione nelle fattispecie di dichiarazione è offerto dalla natura attribuita alle soglie quantitative di punibilità come elementi costitutivi del fatto tipico. Sicché il profilo del superamento della soglia, ancorché apparentemente oggetto del dolo specifico, in realtà è una componente della fattispecie materiale e può riflettersi nella sfera della rappresentazione e volizione: nei delitti in tema di dichiarazione ex d.lgs. n. 74 del 2000 recanti soglie di punibilità, il soggetto attivo deve porre in essere la condotta al fine di evadere, ma occorre che l'evasione di

³² Parla di esterovestizione non punibile, in quando ricadente nell'ambito di applicazione della norma sull'elusione fiscale E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 274.

imposta (proprio in quanto facente parte del fatto tipico) si concretizzi materialmente. Quindi, solo apparentemente l'espressione "al fine di evadere" introduce un dolo specifico di evasione, nel quale l'evasione sarebbe collocata al di fuori della fattispecie obiettiva, dovendosi piuttosto richiedere che l'evasione si realizzi effettivamente³³.

Inoltre, nell'elusione difetterebbe il requisito dell'indicazione di «elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo», attraverso un occultamento della sostanza economica dell'operazione, oggetto di qualificazione ad opera della norma tributaria ai fini dell'identificazione del presupposto impositivo³⁴. Detto altrimenti, nel fenomeno elusivo, a differenza dell'evasione, non si realizzerebbe quella "decettiva sotto-manifestazione dell'attivo, sicché è esclusivamente la sostanza economica dell'operazione (quindi: l'effettività delle variazioni in aumento o in diminuzione) l'estremo al quale occorre avere riguardo per considerare il presupposto impositivo, la cui decettiva rappresentazione (in chiave omissiva ovvero commissiva) integra il fatto tipico"³⁵.

Alla luce di ciò, come già si diceva, la violazione dell'art. 73 TUIR, rappresenta un connotato di antidoverosità della condotta nelle ipotesi di esterovestizione penalmente rilevante: l'allocazione o il trasferimento della residenza all'estero compiute nell'alveo del rispetto dei criteri determinativi della

³³ P. VENEZIANI, *Le soglie di punibilità nei delitti tributari*, in Studi Romano, III, Napoli, 2011, 2141 ss, nota 2" ritiene che una siffatta locuzione comporta il risultato di restringere la rilevanza del dolo (generico) alla sola forma del dolo intenzionale: il soggetto deve infatti agire "al fine di", id est "con l'intenzione di" evadere, ma occorre che effettivamente si realizzi l'evasione stessa sul piano della tipicità materiale: pertanto, il dolo non può essere specifico. Per contro, non è necessario che il reo agisca con l'intenzione di superare le soglie di punibilità: rappresentando le medesime elementi quantitativi della fattispecie tipica distinti dall'imposta evasa, esse soggiacciono alle regole generali in tema di imputazione soggettiva. Sicché, in rapporto a tali soglie, il dolo è generico e può atteggiarsi, in concreto, in tutte le sue varie forme, inclusa quella del dolo eventuale". Sul ruolo delle soglie di punibilità come elementi costitutivi nelle fattispecie penal-tributarie cfr. anche A. SCARCELLA (a cura di), *La disciplina penale in materia di imposte dirette e I.V.A.*, Torino, 2019, 183 ss.

³⁴ In tal senso cfr. A. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 1075; I. CARACCIOLI, *Note di carattere penal-tributario a margine della questione dell'«abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 81 ss. In senso contrario sull'identità tra i concetti di evasione ed elusione posto che l'elusione sarebbe un modo di produrre un'evasione penalmente rilevante v. A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010.

³⁵ Testualmente F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 444-445.

residenza fiscale, ancorché con finalità di vantaggio fiscale, esclude l'applicabilità delle fattispecie penale, potendo al più rientrare nel campo dell'abuso del diritto³⁶. Alla luce dell'art. 10 bis - che richiede, 'in negativo' l'assenza di "operazioni prive di sostanza economica", produttive di effetti giuridici - anche il delitto di omessa dichiarazione, che pure sembra strutturato come un delitto omissivo puro, presuppone un comportamento simulatorio, consistente nel compimento di operazioni finalizzate alla creazione di un'apparenza di quegli indici fattuali che la norma tributaria pone a base della residenza fiscale al di fuori del territorio dello Stato italiano.

NICOLA PISANI

³⁶ In senso analogo si esprimono diversi autori tra i quali: A. FAZIO, *L'esterovestizione societaria quale fenomeno puramente evasivo tra i quali: la ragionevole fine di un equivoco?* in *Dir. e prat. Trib.*, 2022, 2200; F. BERTOCCHI, *Commenti a margine di una recente sentenza in materia di esterovestizione delle società: tra regime probatorio, qualificazione giuridica e sanzioni penali*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 609; F. TARINI, *Esterovestizione: fra evasione, elusione e legittima pianificazione imprenditoriale*, in *Giur. Comm.*, 2023, 468; G. FERRANTI, *La disciplina dell'esterovestizione va tenuta distinta dall'abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2023, 307; F. URBANI, *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?* in *Cass. Pen.*, 2016, 927.

La posizione USA sui Pillar: il bacio della morte? (*)

ABSTRACT: Le soluzioni congegnate dall’Inclusive Framework per rispondere alle sfide dell’economica digitale stanno imprimendo un’accelerazione senza precedenti al processo di adeguamento del diritto internazionale tributario all’evoluzione degli scambi e della tecnologia. Sullo sfondo comune di un’inedita considerazione unitaria del gruppo multinazionale, i Pillar, da un lato, redistribuiscono i poteri impositivi a favore degli Stati della fonte affiancando il criterio delle vendite a quello tradizionale della stabile organizzazione (Pillar 1) e, dall’altro, introducono un’imposta minima globale che, grazie ad un meccanismo di riscossione multilivello, elimina l’incentivo per gli Stati a ridurre l’imposizione societaria al di sotto di una certa soglia nel quadro della concorrenza fiscale dannosa (Pillar 2). Entrambi i congegni mirano a porre rimedio a prassi di BEPS di cui le multinazionali americane sono state le campionesse indiscusse: esse, grazie alla sostanziale disattivazione della legislazione CFC negli USA, hanno potuto sfruttare indisturbatamente, sia le deficienze della nozione tradizionale di stabile organizzazione, che i regimi impositivi privilegiati offerti dai paradisi fiscali e da taluni Stati europei. Non sorprende, quindi, che il processo di implementazione dei Pillar incontri la resistenza del Congresso americano mettendone a rischio (in specie per il Pillar 1) il successo.

The solutions devised by the Inclusive Framework to address the challenges arising from the digitalisation of the economy are granting an unprecedented acceleration to international tax law progress. Against the backdrop of a unitary tax approach to multinationals, the Pillars reallocate taxing powers to Source States through the criterion of sales, alongside that of permanent establishment (Pillar 1), and introduce a Global Minimum Tax and a multi-level collection mechanism thereof which reduce the incentive for States to cut corporate taxation below a certain level in the context of harmful tax competition (Pillar 2). Both devices aim to stop certain BEPS practices of which American multinationals have been the undisputed champions: by making its CFC legislation toothless, the USA allowed its multinationals

(*) Pubblicazione sottoposta a revisione anonima da parte di un componente del Comitato di valutazione scientifica della rivista.

to exploit both the permanent establishment limits in scope and the preferential tax regimes offered by tax havens and certain EU states. It is therefore not surprising that the Pillars' implementation process is facing the American Congress opposition, putting its success at risk (especially for Pillar 1).

PAROLE CHIAVE - KEYWORDS: Progetto BEPS – Action 1 – Pillar 1 – Pillar 2 – Imposta minima globale – Income Inclusion Rule (IIR) – Undertaxed Payment Rule (UTPR) – Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax (QDMTT) – Effective Tax Rate (ETR) – Global Anti-Base Erosion (GloBE) Model Rules – Subpart-F – Check the Box – Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) – CFC – Blended CFC – Corporate Alternative Minimum Tax (CAMT)

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Pillole di Pillar – 2.1. Il Pillar 1 (Amount A) – 2.2. Il Pillar 2 - 3. I Pillar e gli USA

1. Premessa

Diversamente dalle altre misure del Progetto BEPS, l'Action 1, e la Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy che ne è seguita, ha beneficiato del supporto degli USA.

Si tratta della parte più innovativa e, se vogliamo, rivoluzionaria del Progetto BEPS: mentre le altre Azioni potenziano strumenti tutto sommato già esistenti, i Pillar camminano su un binario nuovo (per ora) riservato ai soli gruppi di più grandi

dimensioni¹. Nelle intenzioni dell’Inclusive Framework (IF)², i

¹ Il diritto tributario internazionale tratta tradizionalmente le società come enti in tutto e per tutto distinti, anche quando appartenenti a gruppi multinazionali: i loro profitti sono attratti a tassazione nello Stato della fonte e/o della residenza senza dare rilevanza alla circostanza che essi sono generati internamente al perimetro del gruppo di cui fanno parte. Questa rigidità - costituente il primo fattore di debolezza che espone il sistema all’opera di aggiramento e strumentalizzazione delle multinazionali - è solo in parte attenuata, tra le altre, dalle normative in materia di prezzi di trasferimento (Transfer pricing) e società controllate estere (CFC). Senza sottovalutare l’importanza di questi due presidi, è tuttavia un dato di fatto che essi non sono riusciti davvero ad arginare le metodologie di BEPS e ciò, sia per loro limiti interni - stabilire ad esempio il valore di mercato di beni unici come l’algoritmo di una piattaforma digitale è estremamente difficile e, comunque, mette capo a risultati opinabili -, sia perché sono nella disponibilità di Stati i quali, come insegna egregiamente l’esperienza degli USA (vedi la nota 61), possono disapplicarli a piacimento o, come sovente accade nei Paesi in via di sviluppo, devono essere maneggiati da personale sufficientemente qualificato, di cui essi non dispongono.

La soluzione radicale in realtà esiste da tempo e passa attraverso il superamento della tassazione atomistica “società per società” e “Stato per Stato” con la presa in considerazione dell’utile consolidato multinazionale del gruppo.

Questa opzione è già utilizzata internamente dagli Stati Uniti, il Giappone e la Germania e sta alla base della Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) proposta sin dal 2011 dalla Commissione UE e recentemente rimpiazzata da un più ambizioso progetto - il Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) - inteso alla creazione di una cornice di norme comuni dedicate alla tassazione delle imprese nell’Unione europea idonee ad integrare la matrice concettuale della CCCTB - vale a dire la distribuzione della base imponibile consolidata fra gli Stati in ragione di macro-criteri di allocazione - con la complessiva riforma del diritto tributario internazionale (si tratta della proposta di Direttiva del 12 settembre 2023 COM(2023) 532 final, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:35311f2e-5210-11ee-9220-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF).

I Pillar, e il Pillar 2 in particolare, pur senza imboccare la via della distribuzione interstatale dell’utile consolidato, trattano le imprese multinazionali in modo unitario; e questo, con tutti i limiti e le complessità che la riforma deve ancora superare, rappresenta una svolta di cui è difficile non cogliere la portata storica. Non si può non essere d’accordo con W. Schön, *Is there Finally an International Tax System?*, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2021 – 16 September 2021, p. 20 (<https://ssrn.com/abstract=3922687> o <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3922687>) quando afferma che “*If this plan eventually succeeds (il Pillar 2 n.d.r.), it might be fair to say that the single tax principle will finally be established as a cornerstone of the international tax system*”.

² Chiaramente delineate nelle pubblicazioni dei suoi lavori, consultabili sulla pagina ufficiale (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>). L’Inclusive Framework on BEPS (attualmente composto da 143 Stati) è un organismo promosso nel 2016 dall’OCSE e dal G20 al quale possono aderire i Paesi interessati a collaborare all’ulteriore sviluppo del Progetto BEPS ed

due dispositivi sono progettati per allineare le regole del diritto tributario internazionale ad un'economia globale connotata da tre fenomeni che erano impensabili quando, più di un secolo fa, ne sono state gettate le fondamenta: si tratta della capacità delle imprese, grazie anche alla digitalizzazione dei processi, di ampliare la gittata delle proprie attività replicando rapidamente i modelli produttivi e commerciali senza bisogno di strutture fisse all'estero ("scale without mass"), della straordinaria importanza dei beni immateriali e della centralità assunta dai dati degli utenti-consumatori.

Il Pillar 1, in particolare, si prefigge di attuare una più equa distribuzione interstatale dei profitti – e dei connessi diritti impositivi – delle multinazionali, comprese quelle digitali. La riallocazione avverrà dagli Stati di residenza delle società interessate a quelli dove esse svolgono le proprie attività, a prescindere dalla loro presenza fisica nei rispettivi territori: si intende, in tal modo, evitare che tali gruppi, pur generando profitti in un determinato mercato, non subiscano la tassazione locale a cagione dell'incapacità dei criteri tradizionali di intercettarli³. Quanto al Pillar 2, che copre un numero più ampio di multinazionali, esso mira invece a porre un limite alla concorrenza fra sovranità fiscali, e alla conseguente corsa al ribasso da essa determinata, attraverso l'introduzione di un'aliquota minima globale che gli Stati possono utilizzare per, da un lato, proteggere le proprie basi imponibili e, dall'altro, stabilizzare il sistema tributario internazionale offrendo così

al monitoraggio della sua attuazione. La partecipazione di uno Stato all'IF è subordinata al suo impegno ad implementare il progetto BEPS ed a versare una quota annuale di 20.800 euro (<https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>).

³ Secondo le più recenti stime, il Pillar 1 potrebbe determinare una riallocazione annuale agli Stati di sbocco (o Stati-mercato) di diritti impositivi su una cifra compresa tra i 100,3 e i 204,6 miliardi di dollari di profitti. Sebbene il principale obiettivo di questa riforma non sia mai stato quello dell'incremento delle entrate, ci si attende un effetto positivo dell'Amount A anche su quel fronte – con un incremento compreso tra i 17,4 e i 31,5 miliardi in ragione di anno (questa stima utilizza i dati disponibili relativi al 2021) - in conseguenza del fatto che la riallocazione dei diritti impositivi avverrebbe da Stati a bassa fiscalità a Stati a più alta fiscalità (così, OECD Taxation Working Papers No. 66, *Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One: OECD-/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD October 2023, p. 13, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/7c35a55c-en.pdf?expires=1705266704&id=id&accname=guest&checksum=996C82CB7E4905EF6F6FCB27084DA1F6>).

maggior certezza ai contribuenti e alle amministrazioni fiscali⁴. Il consenso prestato dagli Stati Uniti ai due Statement dell'IF del 1° luglio⁵ e dell'8 ottobre 2021⁶ e l'attiva partecipazione ai suoi lavori (culminata con l'approvazione dell'Outcome Statement dell'11 luglio 2023)⁷ non scongiurano, tuttavia, il rischio che la riforma, pur condivisa a parole, non venga poi tradotta in norme interne per il Pillar 2 o, a maggior ragione, internazionali per il Pillar 1.

2. Pillole di Pillar

2.1. Il Pillar 1 (Amount A)

⁴ L'obiettivo è calmierare la "race to the bottom" in campo fiscale che vede gli Stati competere tra loro per mantenere e attrarre attività economiche nei propri territori, riducendo le aliquote o le basi imponibili dell'imposizione societaria. Fra il 2000 ed il 2021, escludendo gli Stati che non tassano i redditi delle società, l'aliquota nominale media è passata dal 30.9% al 22.4% (vedi OECD (2021), *Corporate Tax Statistics*, Third Edition, OECD Publishing, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/corporate-tax-statistics-third-edition_237fb604-en#page16). Si stima che, se effettivamente implementata, l'imposta minima globale introdotta con il Pillar 2 possa generare tra circa 155 e 192 miliardi di dollari di maggiori entrate tributarie annuali a livello globale (vedi OECD, Taxation Working Paper No. 68, *The Global Minimum Tax and the Taxation of MNE Profit*, OECD 2024, p. 48, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9a815d6b-en.pdf?expires=1705266720&id=id&accname=guest&checksum=B9176FE4982BA8728648EB47CA4AB8>). Stime più generose ipotizzano un maggior gettito fino a 220 miliardi di euro (vedi, R. Sorrentino, *Al via la Global minimum tax: 220 miliardi di entrate in più*, in *Sole 24-ore* del 2 gennaio 2024, p. 2).

⁵ Vedi OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, 1 July 2021 (<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>).

⁶ Vedi OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 8 October 2021 (<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>).

⁷ Vedi OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 11 July 2023 (<https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>).

Come anticipato, il Pillar 1 (Amount A)⁸ affronta il tema del nesso impositivo (con una specifica sovranità statale) e dell'allocazione (tra le varie sovranità per le quali il nesso si sia integrato) degli extraprofitti delle multinazionali⁹, ad oggi individuate in quelle aventi ricavi globali¹⁰ di almeno 20 miliardi di euro¹¹ ed una marginalità superiore al 10%¹².

La componente “extra”, corrispondente al 25%¹³ dei profitti consolidati che eccede la suddetta soglia, può andare soggetta,

⁸ L'Amount B, invece, semplifica le attuali regole sul Transfer pricing per tutti i contribuenti prevedendo l'allocazione di un profitto minimo per le funzioni routinarie connesse alle attività di marketing, la cui difficoltà di quantificazione genera alti livelli di litigiosità nella maggior parte degli Stati.

⁹ La disciplina positiva del Pillar 1 è ricavabile dal *Progress Report on Amount A of Pillar 1* pubblicato dall'IF l'11 luglio 2022 (<https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>).

¹⁰ Esclusi quelli derivanti da attività estrattiva e dalla prestazione di servizi finanziari regolamentati.

¹¹ Si prevede che questa soglia sia ridotta a 10 miliardi a partire dall'ottavo anno dalla sua attuazione, in funzione dei risultati raggiunti. Il progetto iniziale del Pillar 1 (14 ottobre 2020) prevedeva che l'allocazione riguardasse solo i profitti residuali realizzati mediante gli “Automated Digital Services” (ADS) e i “Consumer-Facing Businesses” (CFB), che sfruttano le nuove tecnologie digitali. Nel rapporto finale (8 ottobre 2021), invece, l'approccio di tipo qualitativo basato sull'esercizio di ADS e CFB è stato sostituito da un approccio di tipo quantitativo basato sulle dette soglie di fatturato e redditività.

¹² La scelta di una soglia fissa - piuttosto che variabile in funzione delle circostanze dei singoli casi concreti o legata alle regole di Transfer pricing - è volta a ridurre la complessità di funzionamento dell'Amount A. Secondo l'OCSE, l'utilizzo di un margine fisso e prestabilito riduce al minimo le interazioni tra Amount A e regole sul Transfer pricing e, quindi, le difficoltà che queste ultime pongono nell'eliminare le situazioni di doppia imposizione. La percentuale al 10% è poi il risultato della trattativa interna all'IF e riflette la necessità di garantire che il numero di gruppi multinazionali interessati dall'Amount A (780 secondo le stime effettuate nel 2020 quando ancora il nuovo meccanismo era pensato per le sole multinazionali digitali) sia mantenuto a un livello amministrabile e che l'importo dei profitti da riallocare sia modesto ma significativo nonché proporzionato agli oneri amministrativi che la sua implementazione richiederà (vedi OECD (2020) *Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 122-123, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>).

¹³ La soglia del 25% riflette la scelta dell'IF di voler garantire che le attività e i fattori della produzione dai quali derivano extraprofitti non collegati all'Amount A continuino ad essere tassati in base alle regole tradizionali del Transfer pricing (vedi OECD (2020) *Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, cit. p. 128).

in proporzione ai ricavi da cui derivano, ai “nuovi diritti impositivi”¹⁴ degli Stati dove essa è stata generata prescindendo dal soddisfacimento dei tradizionali criteri di collegamento¹⁵ e dalla tipologia di attività svolta (sia essa o meno caratterizzata da una componente digitale)¹⁶.

L’impresa non residente, nell’assetto tradizionale, è tassata sui profitti attribuibili alla sua “presenza fisica” - la sua stabile organizzazione - nel territorio dello Stato della fonte. Il Pillar 1 prescinde da tale criterio di collegamento - che ovviamente resta operante - e ne introduce, come appena detto, uno nuovo congegnato per riflettere i modelli di business dell’economia digitale o che, comunque, richiedono una ridotta presenza fisica negli Stati dei mercati di sbocco.

In questa prospettiva, l’Amount A ingloba quel “profitto residuale” che, in mancanza, non verrebbe attratto a tassazione negli Stati della fonte stante l’incapacità degli attuali criteri di intercettarlo: quindi, se una multinazionale manifesta, a livello consolidato, questa redditività in eccesso rispetto allo “standard” individuato, vuol dire che da qualche parte essa sta

¹⁴ Non stiamo parlando dell’introduzione di una “nuova imposta”, ma dell’ampliamento della base imponibile delle ordinarie imposte nazionali applicate alle imprese non residenti. Ciò avviene mediante l’introduzione di un nuovo criterio di collegamento che si aggiunge a quelli già esistenti - e, in particolare, a quello della stabile organizzazione - attraverso il quale le imprese non residenti sono tradizionalmente tassate nello Stato della fonte.

¹⁵ Vi è, dunque, consapevolezza che, nonostante la rimodulazione del concetto di stabile organizzazione delineato dall’Azione 7 del Progetto BEPS e l’attuazione delle misure anti-abuso raccomandate con le altre Azioni, comunque una frazione dei profitti generata da talune imprese e in specie quelle con un forte gradiente digitale resta - fisiologicamente - fuori dalla gittata della sovranità tributaria degli Stati dove quella ricchezza è creata.

¹⁶ Come anticipato, fanno eccezione, da un lato, le attività petrolifere, di estrazione e del gas e, dall’altro, i servizi finanziari regolamentati. L’esclusione delle prime - spiega l’OCSE (vedi *Progress Report on Amount A of Pillar One - Frequently asked questions* -, <https://www.oecd.org/tax/beps/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf>) “non mira a fornire benefici a determinate multinazionali, quanto a garantire il diritto esclusivo dei paesi di origine di riscuotere l’imposta sui profitti relativi all’estrazione di risorse preziose che appartengono unicamente al popolo di quel paese”. Il che sembra bizzarro visto che il Pillar 1 mira esattamente a rafforzare il potere impositivo degli Stati di origine. L’esclusione per i servizi finanziari regolamentati riconosce invece “la speciale regolamentazione del tale settore (in particolare sotto il profilo dei requisiti patrimoniali) che già determina il sostanziale allineamento tra generazione di utili imponibili e mercato di sbocco, nonché la complessità e il costo che sarebbero sostenuti dalle amministrazioni fiscali per applicare le regole complesse necessarie per adattare il Pillar 1 a quella tipologia di attività” (n.d.r.: la traduzione dall’inglese non è ufficiale).

generando un profitto di cui deve essere individuata la territorialità.

Per “localizzare” i ricavi della multinazionale in una specifica sovranità statale - e dunque concludere che essa ha titolo di tassare la corrispondente quota di extraprofitti agli effetti dell’Amount A - ci si affida a specifici criteri di collegamento (le Source rules) simili a quelli che governano la territorialità dell’IVA. Ad esempio, i ricavi derivanti dalla vendita di servizi pubblicitari online saranno considerati come generati nel territorio dello Stato dove si trova colui che vede sul proprio terminale l’inserzione pubblicitaria in questione¹⁷.

L’implementazione del congegno è affidata ad una convenzione multilaterale, la Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One (o MLC)¹⁸, che disciplinerà i vari obblighi degli Stati in merito all’attuazione delle sue regole, sia per gli aspetti sostanziali - come la determinazione degli utili residuali e la loro assegnazione agli Stati della fonte -, che per quelli procedurali. In sincrono con la sottoscrizione della MLC, gli Stati dovranno regolare i “nuovi diritti impositivi” con norme interne in conformità, oltre che con la MLC stessa, con il proprio diritto costituzionale e coerentemente con la struttura giuridica dei rispettivi sistemi¹⁹.

¹⁷ Quindi, se in base alle Source rules, risulta che la multinazionale Aco ha conseguito il 30% dei suoi ricavi nello Stato A, vuol dire che quest’ultimo si vedrà allocata una corrispondente percentuale del suo extraprofitto consolidato (ossia del 25% dell’utile pre-imposte che eccede il 10%) in base a questa formula: $Q = (P - R \times 10\%) \times 25\% \times L/R$, dove:

- Q è l’importo dell’extraprofitto oggetto di allocazione allo Stato A
- P è il profitto consolidato della multinazionale Aco
- R sono i ricavi consolidati della multinazionale Aco
- 10% è la soglia di redditività
- 25% è la quota di allocazione agli Stati
- L sono i ricavi allocati allo Stato A in base alle Source Rules
- L/R (che nell’esempio ammonta, in termini percentuali, a 30%) indica, quindi, il rapporto fra l’ammontare di fatturato del gruppo che trova la propria fonte nel singolo Stato e il fatturato totale del gruppo multinazionale.

¹⁸ La convenzione non è ancora aperta alla firma degli Stati e il relativo contenuto è tuttora in fase di elaborazione. Il testo provvisorio è disponibile qui: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.

¹⁹ Non è inutile precisare che il Pillar 1 non “autorizza” gli Stati a tassare alcunché. Gli Stati sono sovrani e niente impedisce loro di tassare quello che le proprie Costituzioni gli consentono di tassare. Il punto è che, in un mondo globalizzato, le iniziative unilaterali di uno Stato hanno poche possibilità di successo ed innescano un’escalation di contromisure da parte degli altri

2.2. Il Pillar 2

Il Pillar 2 è, invece, un modello di normativa comune²⁰, le Global Anti-Base Erosion (GloBe) Model Rules (o Model Rules)²¹, da tradursi in diritto interno degli Stati aderenti al progetto²²,

Stati: il caso delle imposte sui servizi digitali - la cui eliminazione dalle agende politico-tributarie degli Stati europei è, come noto, il “prezzo” pagato per ottenere l’adesione degli USA al progetto dei Pillar - insegna. Quello che si può pertanto dire è che gli Stati aderenti alla Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising for the Digitalisation of the Economy concordano preventivamente su come esercitare, in modo coordinato, le rispettive sovranità tributarie, che tali restano.

²⁰ Il cui articolato è contenuto nel documento, pubblicato il 20 dicembre 2021, dall’IF “OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris” (<https://doi.org/10.1787/782bac33-en>). Alla pubblicazione del testo delle Model Rules è seguita la pubblicazione, l’11 marzo 2022, del relativo Commentario, “OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD, Paris” (<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>), da ultimo seguita dalle pubblicazioni delle Administrative Guidance del 1° febbraio 2023, “OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris” (www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf), del 13 luglio successivo “OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris” (www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosionrules-pillar-two-july-2023.pdf) e del 15 dicembre “OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, December 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris” (<http://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-antibase-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf>).

²¹ Le Model Rules costituiscono un “approccio comune”. Esse non sono dunque cogenti per gli Stati, ma se essi decidono di implementarle, si impegnano a farlo coerentemente con gli obiettivi concordati in sede di loro approvazione.

²² L’Unione europea ha tradotto le Model Rules nella direttiva n. 2022/2523 del 14 dicembre 2022. Gli Stati membri erano tenuti a recepire le nuove norme entro il 31 dicembre 2023, cosicché dall’esercizio fiscale 2024 la normativa diverrà efficace in tutto il territorio dell’Unione europea con applicazione immediata dell’IIR e posticipata di un anno dell’UTPR. La direttiva estende le sue previsioni anche ai gruppi esclusivamente nazionali, sia pur con applicazione ritardata di 5 anni (diversamente, si sarebbe creata una discriminazione tra gruppi nazionali e gruppi internazionali a danno dei

concepito per garantire che le multinazionali aventi, in almeno due dei quattro periodi d'imposta precedenti a quello di riferimento, un ammontare di ricavi consolidato non inferiore ai 750 milioni di euro, sopportino un'imposizione pari ad almeno il 15% in ciascuno Stato o territorio nel quale sono insediate²³.

Questo obiettivo ha poco a che vedere con le sfide dell'economia digitale e molto a che fare con la lotta alla concorrenza fiscale, ai paradisi fiscali e ai regimi fiscali privilegiati in generale²⁴. La tecnica ideata per raggiungerlo non passa attraverso la irrealistica imposizione di un obbligo nei confronti degli Stati che applicano un'aliquota inferiore al 15% di innalzarla; ma attraverso un disincentivo a non farlo, consistente nell'assegnazione del diritto di prelevare la quota di imposta mancante (la Top-up Tax) - pari alla differenza tra l'imposta effettivamente applicata alla base imponibile GloBe²⁵ (la

secondi con conseguente violazione del Diritto di stabilimento garantito dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea). Molti Stati hanno pubblicato proposte per la traduzione del Pillar 2 nelle proprie legislazioni interne a partire dal 2024, mentre alcune (per esempio Singapore e Hong Kong) dal 2025. L'Italia ha recepito la direttiva europea con il D.l. vo n. 209/2023 entrato in vigore il 29 dicembre 2023. La mappa aggiornata dello stato di implementazione può essere seguita qui: <https://wts.com/global/hot-topics/pillar-two/pillar-two-implementation-status-worldwide>.

²³ Come osserva M. P. Devereux, (*Will Pillar 2 halt tax competition?* Oxford University Centre for Business Taxation, 23 November 2021, <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/will-pillar-2-halt-tax-competition>) la proposta dell'imposta minima globale assomiglia a quella di un cartello di imprese che, onde eliminare la concorrenza interna, si accorda per imporre un prezzo più alto (in questo caso l'aliquota del 15%) ai clienti comuni e nel quale ciascun partecipante al cartello si impegna a non ridurre il prezzo concordato.

²⁴ Così, condivisibilmente, W. Schön, *op. cit.* p. 15: "*The final outcome represents more a partial move towards formulaic apportionment applying a 'sales factor' than anything specifically related to the 'digital economy'*".

²⁵ Equivalente, secondo le Model Rules, all'utile o la perdita di tutte le società-figlie o stabili organizzazioni dell'impresa multinazionale (dimensionalmente attratta alle regole del Pillar 2) esistenti in ciascuno Stato di insediamento, così come risultanti dal bilancio consolidato redatto dalla capogruppo, previa sterilizzazione delle transazioni infragruppo e dei redditi derivanti dall'esercizio di navi e aerei impiegati nel traffico internazionale. Il risultato ottenuto, costituente come detto la sommatoria degli utili e delle perdite conseguiti e sofferti dalle unità del gruppo in ogni singolo Stato di insediamento, viene sottoposto a talune rettifiche fiscali onde giungere alla base imponibile GloBE netta che la multinazionale ha nei singoli Stati nei quali è insediata.

Effective Tax Rate o ETR²⁶) e la soglia minima - ad altri Stati i quali, a questo punto, eserciteranno la relativa potestà impositiva “da remoto”, ossia disgiuntamente da qualsiasi collegamento territoriale con la ricchezza “sottotassata”.

La logica di fondo è insomma questa: “se tu Stato lasci che una società o una stabile organizzazione localizzate nel tuo territorio e appartenenti ad un gruppo multinazionale subiscano una tassazione inferiore al livello minimo consentito dalla comunità internazionale, la parte mancante la facciamo prelevare ad un altro Stato”.

Sappiamo bene che gli Stati che utilizzano spregiudicatamente la leva fiscale per attirare investimenti non lo fanno perché le loro religioni di Stato sono contrarie al fenomeno tributario ma, appunto, per dirottare verso il proprio territorio flussi finanziari dai quali prelevare una commissione. E sappiamo altrettanto bene che le multinazionali non costituiscono società-figlie e stabili organizzazioni in questi Stati per il clima tropicale o altre attrazioni locali, ma perché così riescono ad abbassare il livello di tassazione al quale sarebbero sottoposte se pagassero le imposte dove “le attività che generano i profitti sono svolte ed è creato il valore”, per usare il mantra dell'IF²⁷.

²⁶ Ai fini del calcolo della ETR occorre disporre naturalmente di due dati: la base imponibile rilevante agli effetti del Pillar 2 delle società-figlie o stabili organizzazioni presenti in ciascuno Stato e l'imposta complessiva che è dovuta, in base alle regole ivi vigenti, su detta base imponibile.

Ottenuto il dato della base imponibile (vedi nota 17), si procede alla verifica del livello di tassazione al quale essa è soggetta Stato per Stato, prescindendo dalla natura agevolativa che un minor livello di tassazione - rispetto a quello ordinario - potrebbe avere. A tal fine si computano tutte le imposte di competenza d'esercizio sul reddito dovute dalle società-figlie o stabili organizzazioni situate in ciascuno Stato estero, comprese quelle applicate sugli utili distribuiti, le ritenute alla fonte subite in altri Stati e le imposte applicate, sempre in altri Stati, in forza delle normative CFC.

²⁷ Il rapporto *Software & Web Companies (2019 - 2023)* pubblicato il 14 dicembre 2023 dall'Area Studi di Mediobanca segnala che, nel 2022, circa un terzo dell'utile ante imposte delle principali multinazionali digitali (tra cui le americane Amazon, Alphabet, Microsoft, Meta, Booking, IBM, Adobe e Uber, le cinesi Tencent e Alibaba, la tedesca Otto e la giapponese Rakuten) è stato tassato in Paesi a fiscalità privilegiata (accanto a Isole Cayman, British Virgin Island, Portorico e Singapore, tra i Paesi a fiscalità privilegiata che hanno favorito tale risparmio compaiono l'Irlanda per Microsoft, Alphabet (Google) e Meta nonché il Lussemburgo per Amazon). Il risultante risparmio fiscale è stimato in 13,6 miliardi di euro nel solo 2022 e di 50,7 miliardi di euro complessivi nel quadriennio 2019-2022. Microsoft, Alphabet (Google) e Tencent sono riuscite, nel suddetto quadriennio a risparmiare rispettivamente 12, 7,1 e 19,2 miliardi, pari al 70% del volume complessivo delle imposte mancanti all'appello.

Ed è qui che entra in gioco il Pillar 2: l'impresa multinazionale non ha alcun incentivo a stabilire proprie unità in un territorio che offre dei vantaggi fiscali - eccedenti il "livello di accettabilità" condiviso dalla comunità internazionale - se essi sono compensati da un prelievo aggiuntivo, applicato a livello della capogruppo o di altre unità del gruppo.

D'altra parte, gli Stati abituati a garantire i suddetti vantaggi fiscali, a fronte della prospettiva di veder prelevate da altri Stati le imposte a cui essi hanno "rinunciato" per attirare investimenti, sono incentivati, facendo buon viso a cattiva sorte, a "mettersi in regola" facendo ciò che è strettamente necessario a non far scattare il meccanismo della riallocazione della loro base imponibile a favore di altri ²⁸.

Il dato allarmante è che tali risultati sono stati raggiunti in un periodo storico successivo all'attuazione del Progetto BEPS.

È pur vero, tuttavia, che negli anni precedenti l'impatto delle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva è stato assai maggiore. Secondo Oxfam (*Still Broken - Governments Must Do More to Fix the International Corporate Tax System*, November 2015 https://oi-files-d8-prod.s3.eu-west-2.amazonaws.com/s3fs-public/file_attachments/bn-still-broken-corporate-tax-101115-embargo-en.pdf), solamente nel 2012, le più grandi multinazionali americane hanno spostato tra i 500 e i 700 miliardi di dollari dagli Stati dove hanno svolto effettivamente la loro attività economica verso Stati a fiscalità privilegiata: con il risultato che, da un lato, il 25% dei loro profitti è stato tassato in un luogo diverso da quello in cui essi erano realmente creati e, dall'altro, che le 500 multinazionali americane più importanti hanno accumulato profitti per più di 2,1 trilioni di dollari in Paesi a bassa fiscalità di cui 80 miliardi solo alle Bermuda.

²⁸ Il Pillar 2 avrà un impatto sulla libertà degli Stati di plasmare il proprio sistema di incentivi fiscali, soprattutto nel caso in cui l'aliquota nominale sia di poco superiore al 15%. Gli incentivi fiscali possono infatti ridurre drasticamente la ETR delle società che ne fanno uso: si pensi che gli incentivi alla ricerca e sviluppo del tipo "expenditure-based" - che sono cioè commisurati ai costi sostenuti dall'impresa, come ad esempio un ammortamento > 100% o un credito di imposta per gli investimenti - riducono la ETR media del 45%.

Le Model Rules, tuttavia, non intendono eliminare del tutto lo spazio di azione degli Stati in materia di incentivi; esse sono piuttosto finalizzate ad allinearli con il canone della sostanza economica. Questo principio, calato nella dimensione degli incentivi, richiede che la loro concessione sia finalizzata ad ottenere un vantaggio macroeconomico sostanziale e che sostanziali siano anche i requisiti normativi da integrare per la loro fruizione.

Nella prospettiva del GloBE, come illustrato dall'OCSE in OECD (2022), *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*, OECD Publishing, Paris, (<https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>), gli incentivi si riducono a tre categorie: quelli che diminuiscono le imposte rilevanti, quelli che incrementano il reddito GloBE, e quelli che differiscono le imposte. I primi avranno più capacità di impattare sulla ETR (dato che agiscono in riduzione

L'aliquota dell'imposta integrativa è calcolata in misura pari all'eventuale differenziale tra il 15% e la ETR applicata in ciascuno Stato; ad esempio, se la ETR in un certo Stato è del 10%, allora l'imposta integrativa sarà pari a 5% (= 15% - 10%). L'aliquota differenziale - il 5% nell'esempio - non deve tuttavia essere applicata sulla base imponibile GloBe che si è utilizzata per calcolare la ETR²⁹, ma solo sui cosiddetti "profitti in eccesso", corrispondenti alla parte di detta base imponibile che supera una certa soglia, calcolata in misura pari, a regime³⁰, al

del suo numeratore), e quindi vi sarà maggior rischio di produrre un'imposta integrativa, mentre i secondi, pur agendo sempre in diminuzione dell'Effective Tax Rate, avranno un effetto meno incisivo (aumentando il denominatore) e, quindi, rischieranno meno rispetto ai primi di produrre imposta integrativa; ad esempio, se a fronte di una base imponibile di 100 l'imposizione ordinaria sarebbe di 20, la fruizione di un incentivo che diminuisce l'imposta di 20 porterebbe la ETR a 0% = (20-20):100; se invece l'incentivo, appartenendo alla seconda tipologia elencata, alzasse la base imponibile di 20, lo abbasserebbe solo a 16.667% = 20:(100+20).

Gli incentivi appartenenti alla terza categoria, invece, di norma non avranno capacità di generare imposta integrativa, giacché ai fini del calcolo della ETR non rilevano le imposte correnti, ma quelle di competenza d'esercizio.

L'efficacia di un incentivo dipende dunque dal modo in cui esso è costruito sul piano normativo. I Qualified refundable tax credit (i QRTC) - ossia crediti di imposta che (i) sono rimborsati, se eccedenti il carico fiscale sopportato, entro quattro anni da quando il contribuente soddisfa le condizioni per la sua erogazione ed (ii) il cui rimborso deve essere effettuato attraverso somme di denaro o equipollenti - devono essere trattati come reddito (avendo quindi un minore impatto sulla ETR). La ragione è che, in questi casi, gli Stati sono pronti a pagare effettivamente un contributo all'attività delle imprese. La natura fiscale del contributo è quindi del tutto accidentale e sarà dettata perlopiù da ragioni di amministrabilità (vedi Commentario alle Model Rules, p. 64, parr. 110 e ss.). Da ultimo, comunque, va ricordato che il ristretto ambito applicativo del Pillar 2 - mi riferisco alla soglia relativa al fatturato minimo - lascia massima libertà nel definire gli incentivi per le piccole-medie imprese.

E' stato osservato che, non solo le Model Rules lasciano agli Stati eccessivi spazi per modellare la concessione di sussidi alle imprese senza il rischio di incorrere in tassazioni integrative, ma comunque l'eventuale maggior gettito ottenuto attraverso l'imposta minima globale sarà indirizzato - non già al finanziamento di pubblici servizi e infrastrutture, ma - proprio all'ingegnerizzazione di nuovi aiuti alle imprese rispettose sì delle nuove regole, ma in contrasto con la *ratio* complessiva del Pillar 2 di garantire una tassazione minima a livello globale (vedi D. Bunn, *The global minimum tax is here, and this tax emperor has no clothes*, in Euronews, 3 January 2024, <https://www.euronews.com/business/2024/01/03/the-global-minimum-tax-is-here-and-this-tax-emperor-has-no-clothes>).

²⁹ Vedi la nota 17.

³⁰ Questa aliquota sarà applicabile dal 2033 in poi ai sensi degli articoli 5.3.3. e 5.3.4. delle Model Rules. Nei primi dieci anni infatti vigerà, ai sensi dell'art. 9.2., un periodo di transizione in cui le aliquote del Payroll Carve-

5% del costo del personale (il Payroll Carve-Out) e del valore degli asset materiali immobilizzati riferibili alle varie unità interessate (il Tangible Asset Carve-Out).

Si tratta della Substance Based Income Exclusion (o SBIE), la cui funzione è proteggere dall'imposta integrativa i rendimenti delle attività sostanziali condotte in un certo Stato o territorio, sia pure a bassa fiscalità, e tiene di conto di fattori (il costo del personale e del valore degli assets) che meno si prestano a pratiche distorsive. In altre parole, se un gruppo multinazionale ha dipendenti e immobilizzazioni materiali sul territorio di uno Stato, significa che si tratta di un insediamento effettivo; pertanto, pur mantenendo fermo il principio che una tassazione troppo bassa deve comunque dar luogo a una compensazione, è reputato ragionevole garantire che il rendimento-base dell'investimento sul territorio in questione non sia tassato da un altro Stato.

Ma a chi spetta prelevare la Top-up Tax?

In prima battuta, ed in linea teorica, allo Stato di residenza della capogruppo (che attua l'imposizione integrativa sotto l'egida della Income Inclusion Rule o IIR)³¹.

Ove ciò non sia in tutto o in parte possibile³², la Top-up Tax viene riscossa in seconda battuta dagli Stati dove hanno sede altre entità del gruppo multinazionale (che attuano

out e del Tangible Asset Carve-out si abbasseranno gradualmente, partendo, nel 2023, rispettivamente dal 10% e dall'8%.

³¹ La IIR vuole che l'imposta integrativa sia prelevata - ad opera del rispettivo Stato di residenza - nei confronti della società-madre più alta in grado del gruppo, in proporzione alla sua partecipazione, diretta o indiretta, nella società o stabile organizzazione "sottotassata"; se poi l'ente apicale non è soggetto alla IIR, perché ad esempio si tratta di un fondo pensione, o è residente in uno Stato che non ha aderito al Pillar 2, l'obbligazione di pagare l'imposta integrativa ricade a cascata - sempre in proporzione alla rispettiva partecipazione nelle entità "sottotassate" - sulle società di grado immediatamente inferiore soggette alla IIR (approccio "Top down"). Tuttavia, se una società del gruppo di grado intermedio è partecipata da soggetti terzi oltre una certa soglia (20%) essa sarà onerata di applicare l'IIR anche qualora la capogruppo applichi le Model Rules. In questi casi, la capogruppo dovrà scorporare dalla propria imposta integrativa l'importo corrisposto dalla società di grado intermedio.

³² Per le seguenti ragioni: i) le entità "sottotassate" sono partecipate, direttamente o indirettamente, da società residenti in Stati che non applicano la IIR oppure da enti a cui esso non si applica tout court, ii) la società capogruppo, residente in uno Stato che non applica la IIR, detiene nell'entità "sottotassata" una partecipazione più ampia rispetto a quella detenuta da una controllante intermedia residente in uno Stato che le applica o iii) l'entità "sottotassata" è residente nello stesso Stato - non membro dell'Unione europea - della capogruppo.

l'imposizione suppletiva in base alla Undertaxed Payment Rule o UTPR³³).

La UTPR, però non ha solo una funzione di “ruota di scorta” della IIR (ossia di entrare in funzione quando la IIR per qualche motivo non può scattare): essa, in aggiunta, rende altresì imponibili, in capo alle società-figlie, i redditi “sottotassati” della capogruppo, operando, a chiusura del sistema, alla stregua di una “reverse CFC”³⁴.

Poiché questo meccanismo penalizza in via principale (anche se non esclusiva) proprio gli Stati dove hanno sede le società-capo gruppo delle multinazionali, non sorprende che gli Stati Uniti, nell'ambito dei negoziati con l'IF, abbiano fatto pressioni per ottenerne la disapplicazione, anche solo temporanea³⁵.

³³ La percentuale di imposta recuperabile in base alla UTPR da uno Stato è calcolata, per ciascun esercizio fiscale e per ciascun gruppo multinazionale di imprese, secondo la seguente formula (art. 2.6.1. delle Model Rules): $50\% \times (\text{numero di dipendenti nello Stato} : \text{numero di dipendenti in tutte gli Stati Undertaxed Payment Rule}) + 50\% \times (\text{valore totale delle immobilizzazioni materiali nello Stato} : \text{valore totale delle attività materiali in tutti gli Stati UTPR})$. La giustificazione data a supporto di questa modalità di distribuzione dei diritti impositivi agli Stati che applicano la UTPR - e delle corrispondenti obbligazioni tributarie in capo alle unità insediate sui loro territori - è che essa rende il congegno più facilmente “amministrabile”. Inoltre, viene puntualizzato che le entità con molti dipendenti e immobilizzazioni “*are most likely to have the capacity to pay the required amount of top-up tax*” (vedi il documento dell'IF *The Pillar Two Rules in a Nutshell* del luglio 2023, p. 4, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>).

³⁴ Questo risultato dirimpante si ricava dalla lettura dell'art. 2.5.1. delle Model Rules che - nel disciplinare il calcolo dell'imposta integrativa - fa riferimento alla sommatoria delle “*Top-up Tax calculated for each Low-Taxed Constituent Entity*”. Potendo tra le Low-taxed constituent entities esservi anche le società controllanti, ne discende appunto che una società-figlia potrebbe essere chiamata a versare l'imposta suppletiva in base alla UTPR al suo Stato di residenza per colmare il gap impositivo esistente nello Stato di residenza della società-madre. Si tratta di un meccanismo alquanto inedito: mentre la IIR rispecchia un modello di tassazione “da remoto” che richiama il ben collaudato sistema alla base delle normative CFC - lo Stato di residenza della società madre include nella sua base imponibile i redditi delle società figlie-, la UTPR impone allo Stato di residenza della società figlia o della stabile organizzazione di includere nella sua base imponibile i redditi della società madre (di cui la definizione di “reverse CFC” proposta nel testo). Per un esame della possibile tensione tra UTPR e trattati internazionali, vedi R. S. Avi-Yonah, *The UTPR and the Treaties*, in *Tax Notes International*, Vol. 109, 2 January 2023.

³⁵ Vedi A. Cole, *The US should demand more from the OECD global minimum tax deal*, in *Bloomberg Tax*, 27 July 2023 (<https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/the-us-should-demand-more-from-the-oecd-global-minimum-tax-deal>)

La trattativa ha partorito la Transitional UTPR Safe Harbor in base alla quale la UTPR potrà essere transitoriamente³⁶ disapplicata nei confronti delle società residenti in Stati che applicano un'aliquota nominale pari o superiore al 20%³⁷.

In ogni caso, se lo Stato che “sottotassa” le società-figlie e le stabili organizzazioni delle multinazionali vuole evitare di essere “derubata” delle imposte alle quali essa, per attirare quelle stesse multinazionali, ha abdicato può, ovviamente, elevare il livello di tassazione applicato e così evitare che le società residenti nel suo territorio scontino una ETR troppo bassa rispetto alla soglia minima e, conseguentemente, bloccare sul nascere l'operatività della IIR e della UTPR.

Se il Pillar 2 non prevedesse altri correttivi, ci si potrebbe effettivamente attendere un generale innalzamento al 15% del livello di tassazione adottato dagli Stati che, finora, si sono attestati ad un livello inferiore; e la ragione è intuitiva: non ha senso che uno Stato cerchi di rendersi competitivo giocando sugli incentivi fiscali se, comunque, il suo margine di competitività relativa è annullato, per di più a beneficio delle casse erariali di altri Stati.

Sennonché le Model Rules ammettono un rimedio più sofisticato alla traslazione di materia imponibile che può derivare dalla IIR e dalla UTPR e prende il nome di Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (o QDMTT).

Essa consiste in un'imposta che gli Stati possono introdurre - non già per innalzare la ETR, ma - per azzerare l'importo dell'imposta integrativa astrattamente assegnabile ad altri Stati.

In sostanza, con la QDMTT, lo Stato che - a regime - “sottotassa” gli utili delle società-figlie e delle stabili organizzazioni delle multinazionali applica un'imposta integrativa prima che essa diventi ripartibile a favore di altri Stati per effetto della IIR e della UTPR; con la precisazione - e questo è un punto importante - che, per il tramite della QDMTT, tale Stato non è chiamato ad aumentare la ETR nei confronti di tutte le società e di tutte le stabili organizzazioni presenti sul suo territorio, ma solo di quelle che soddisfano i parametri applicativi del Pillar 2 e che potrebbero andare incontro alla

³⁶ Si tratta di un periodo di transizione che comprende i periodi di imposta che durano al massimo 12 mesi e saranno iniziati al più tardi il 31 dicembre 2025 e terminati prima del 31 dicembre 2026. In altri termini, si intende garantire un regime più favorevole per i primi due anni di vita delle Model Rules.

³⁷ Vedi Administrative Guidance del luglio 2023, par. 5.2.

tassazione integrativa ad opera di altri Stati.

La IIR, la UTPR e la QDMTT devono, ovviamente, coordinarsi con le normative CFC.

Al riguardo, in mancanza di una QDMTT, non si presentano particolari problematiche: le imposte prelevate dallo Stato di residenza della società-madre in forza della propria normativa CFC vanno, in tutto o in parte, ad aumentare la ETR dello Stato di residenza della società-figlia (il pushdown) e, quindi e di riflesso, a ridurre l'impatto dell'imposta integrativa riscuotibile in base alle IIR/UTPR³⁸; se, invece, lo Stato di residenza della società-figlia introduce una QDMTT, le Model Rules prevedono che essa non dia rilevanza, al fine del calcolo della ETR, alle imposte prelevate dallo Stato di residenza della società-madre in forza della propria normativa sulle CFC³⁹. Per l'effetto, il suo impatto non verrà ridotto dall'imposizione CFC e, quindi, le due tassazioni (quella derivante dall'applicazione di normative CFC e dalla QDMTT) si potrebbero astrattamente cumulare.

Affinché questo secondo scenario (del cumulo tra la QDMTT e le imposte CFC) non si materializzi, occorre che siano le normative sulle CFC a dare rilevanza alle nuove QDMTT nei rispettivi congegni di misurazione del livello di tassazione a cui gli Stati di residenza delle società-figlie assoggettano il passive income (o, comunque, il reddito CFC); e - sia pur limitatamente alle situazioni coperte dal Pillar 2 - a fare "un passo indietro" e lasciare che il primato della tassazione dei redditi "sottotassati" sia lasciato agli Stati dove essi sono generati⁴⁰.

³⁸ Art. 4.3.2 (c) delle Model Rules. L'art. 4.3.3., tuttavia, stabilisce che le imposte CFC riferite ad un reddito passivo delle società-figlie alimentano sì l'Effective Tax Rate del suo Stato di residenza - in conformità alla regola generale posta dall'art. 4.3.2. (c) - ma solo per la parte di esse necessaria al raggiungimento della soglia minima di tassazione su quello specifico reddito passivo. Il risultato ottenuto è che l'eventuale eccedenza non potrà essere utilizzata per l'aumento dell'Effective Tax Rate degli eventuali altri redditi (attivi) della società-figlia stessa. Quindi, può darsi l'ipotesi che il reddito attivo sia colpito da una Top-up tax anche qualora sui suoi redditi (attivi + passivi) la controllata subisca già un'imposizione effettiva superiore al 15%. La limitazione, come spiega il Commentario a tale norma (paragrafo 62), ha una funzione antielusiva: evitare che le multinazionali spostino redditi mobili soggetti a tassazione "da remoto" in base alle normative sulle CFC da Stati ad alta fiscalità a Stati a bassa fiscalità così da aumentare ivi la GloBe Jurisdictional ETR e, dunque, ridurre l'impatto della IIR e UTPR (sui redditi attivi).

³⁹ Vedi Commentario all'art. 10.1 delle Model Rules, par. 118.30, come modificato dalla Administrative Guidance del 1° febbraio 2023, par. 5.1.3. (punto 11).

⁴⁰ *Ibidem*. Questa regola, come osservato anche nella circolare Assonime n. 30 del 12 dicembre 2022, ha una funzione ben precisa: dare precedenza agli

3. *I Pillar e gli USA*

Dal rifiuto degli USA di sottoscrivere il Common Reporting Standard nel 2014 e il Multilateral Instrument nel 2017, passando per il temporaneo abbandono delle trattative sui Pillar nel 2020⁴¹, vi è stato un deciso cambio di passo dovuto all'approccio meno isolazionista dell'Amministrazione democratica ed all'impegno degli altri Stati partecipanti all'IF - ottenuto come contropartita - ad abbandonare le odiate imposte sui servizi digitali⁴²; ma non crediamo di andare lontani dal vero dicendo che i Pillar, e il Pillar 2 in particolare, siano di gran lunga più in linea con l'impostazione egemonica degli USA di quanto non lo siano le misure anti-BEPS.

In effetti, mentre queste ultime hanno la capacità e la funzione di sottoporre le multinazionali all'ordinario regime fiscale applicabile a tutti gli altri contribuenti, le misure in cui si sostanziano i due Pillar sono invece destinate ad applicarsi solo alle multinazionali di grandi dimensioni le quali, pertanto, continueranno a beneficiare di un regime "speciale" rispetto alla generalità dei contribuenti.

Comunque sia, e venendo ora più specificamente al Pillar 1, si comprende bene che se la MLC non dovesse essere ratificata da taluni Stati-chiave - e tra questi ovviamente, gli USA - il

Stati di origine dei redditi "sottotassati" - quelli, cioè, che hanno una ETR inferiore al 15% - nella corsa alla loro tassazione integrativa. Vedi anche G. Piccinini e C. Ferranti, *L'interazione tra global minimum tax e regimi CFC*, in *Il fisco*, 14/2023; G. Rolle e F. Scarafone, *Pillar 2 e CFC: divergenza delle basi imponibili e rischi di doppia imposizione dei redditi "passivi"*, in *Corriere Tributario*, 7/2023.

⁴¹ Il segretario al Tesoro degli Stati Uniti Steven Mnuchin, scrivendo a quattro Ministri delle Finanze europei, avvertì che la trattativa aveva raggiunto un'impasse e che gli Stati Uniti erano "unable to agree even on an interim basis on changes to global taxation law that would affect leading US digital companies". La notizia, riportata dal Financial Times nell'edizione del 17 giugno 2020 (<https://www.ft.com/content/1ac26225-c5dc-48fa-84bd-b61e1f4a3d94?desktop=true&segmentId=d8d3e364-5197-20eb-17cf-2437841d178a>), provocò la dura reazione del Segretario generale dell'OCSE Angel Gurría: "Absent a multilateral solution, more countries will take unilateral measures and those that have them already may no longer continue to hold them back. This, in turn, would trigger tax disputes and, inevitably, heightened trade tensions. A trade war, especially at this point in time, where the world economy is going through a historical downturn, would hurt the economy, jobs and confidence even further" (vedi A. Cobhan, *US blows up global project to tax multinational corporations. What now?*, in Tax Justice Network, 19 June 2020, <https://taxjustice.net/2020/06/19/us-blows-up-global-project-to-tax-multinational-corporations-what-now/>).

⁴² Vedi G. Escalar, *I rischi di doppia imposizione generati dal Pillar 1*, in *Corriere Tributario*, 5/2022.

progetto del Pillar 1 fallirebbe⁴³ e gli Stati di sbocco - e tra questi un ruolo preminente lo riveste indubbiamente l'Unione europea - si riserverebbero il diritto di tassare diversamente i profitti residuali delle multinazionali estere. Alternativamente, l'Unione europea potrebbe riprendere il cammino intrapreso con la proposta di direttiva del Consiglio avente ad oggetto la tassazione delle imprese estere con una "significativa presenza digitale" formulata nel 2018⁴⁴ e accantonata nel contesto dello psicodramma diplomatico insorto con gli USA - che condannavano l'iniziativa siccome chiaramente mirata a colpire i suoi "campioni del web" - e dell'avvio delle trattative per l'introduzione del Pillar 1⁴⁵.

Si comprende, allora, perché i lavori dell'IF sui Pillar siano accompagnati da una certa tensione, accresciuta dalla circostanza che, mentre il Pillar 1 favorisce gli Stati-mercato, del Pillar 2 possono beneficiare anche gli Stati, in specie gli Stati Uniti, dove hanno sede le società di vertice delle multinazionali a cui, come noto, spetta applicare la IIR⁴⁶.

I due congegni sono dunque collegati diplomaticamente (oltre che tecnicamente)⁴⁷, e siccome il Pillar 2 è ad uno stadio più

⁴³ Il centro di ricerca EU Tax Observatory calcola che le multinazionali USA rappresentino il 46% dei gruppi coperti dal Pillar 1 e il 58% dei profitti che andrebbero redistribuiti agli Stati della fonte. Senza gli USA, il numero di multinazionali attratte al Pillar 1 scenderebbe a 37 e l'importo di utili dall'Amount A distribuibili si attesterebbe su 38 milioni di euro contro i 91 (allora) attesi (vedi Q. Parrinello, M. Barake e E. Pouhaër, *The Long Road to Pillar One Implementation: Impact of Global Minimum Thresholds for Key Countries on the Effective Implementation of the Reform*, EU Tax Observatory, July 2023, <https://www.taxobservatory.eu/publication/the-long-road-to-pillar-one-implementation-impact-of-global-minimum-thresholds-for-key-countries-on-the-effective-implementation-of-the-reform/>).

⁴⁴ Proposta di Direttiva COM (2018) 148 final (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148>).

⁴⁵ Nel novembre 2022, il Parlamento UE ha adottato una risoluzione nella quale ha invitato la Commissione a formulare una proposta di imposta digitale o altro strumento analogo nel caso in cui il cammino del Pillar 1 non sia progredito significativamente entro la fine del 2023 (https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0404_EN.html).

⁴⁶ Ciò dipende in larga misura da come si comporteranno gli Stati nei quali le società possono agevolmente ottenere una ETR inferiore al 15%: tanto più imponente sarà la transumanza di paradisi fiscali - e di Stati che offrono regimi fiscali privilegiati - verso l'adozione di una propria QDMTT, tanto minore sarà l'imposta integrativa globale che sarà prelevata attraverso la IIR.

⁴⁷ Ad esempio, se fallisse il Pillar 1 vi sarebbe un ulteriore problema di coordinamento fra il Pillar 2 e le "redivive" imposte sui servizi digitali, dal momento che queste, non rientrando nel perimetro nozionale di "covered taxes" - per esplicita previsione del Commentario alle Model Rules (par. 36,

avanzato di implementazione, l'Unione europea, insieme a molti paesi in via di sviluppo, premono affinché la MLC sia definita in tempi brevi⁴⁸.

D'altra parte, il Pillar 1 è un dispositivo che gli Stati Uniti percepiscono come fumo negli occhi perché ogni dollaro di imposte che le multinazionali pagheranno agli Stati-mercato in conseguenza dei “nuovi diritti impositivi” loro attribuiti aumenterà lo stock di crediti d'imposta che quelle stesse multinazionali potranno far valere per ridurre la loro esposizione alle imposte dovute negli USA in base alla normativa simil-CFC sul Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)⁴⁹.

lett. C) -, non sono computabili ai fini della GloBE Jurisdictional Effective Tax Rate ai sensi dell'art. 5.1.1. Per l'effetto, la loro imposizione non troverebbe bilanciamento in un abbassamento della Top-up Tax, come invece accadrebbe per l'imposta sui redditi societari riallocati in applicazione del Pillar 1. Le multinazionali digitali potrebbero quindi trovarsi a sopportare un livello di tassazione superiore rispetto a quello previsto dall'architettura della Two-Pillar Solution.

⁴⁸ Al riguardo si può vedere il documento del 30 giugno 2023 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=COM:2023:377:FIN>).

L'effettiva implementazione del Pillar 1 sta particolarmente a cuore all'Unione europea anche perché quando, nel 2020, gli Stati membri concordarono l'azione comune per fronteggiare la crisi generata dal Coronavirus (stanziando la cifra senza precedenti di oltre 804 miliardi di euro), essi stabilirono che il blocco centrale del piano, il Recovery and Resilience Facility (o RRF) ammontante a 723,8 miliardi di euro divisi tra prestiti (pari a 385,8 miliardi di euro) e contributi (pari a 338 miliardi di euro), venisse finanziato dall'Unione europea (quanto alla parte di contributi e interessi sui prestiti) entro il 2058 mediante il reperimento di nuove risorse chiamate *Next generation own resources*. Tra queste nuove risorse, la Commissione UE ha indicato il 15% degli extraprofitti delle più grandi e profittevoli multinazionali che dovrebbe essere oggetto di riallocazione agli Stati UE in base al Pillar 1 (https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_7025). La parte eccedente tale soglia verrebbe, invece, assegnata ai vari Stati membri che vi applicherebbero le proprie imposte societarie.

⁴⁹ In concomitanza con la riduzione dell'imposta sulle società dal 35 al 21% e alla trasformazione degli Stati Uniti da un ordinamento imperniato sulla tassazione mondiale (che prevedeva la tassazione dei dividendi ricevuti da società partecipate estere con l'aliquota del 35%, con possibilità di utilizzare il credito di imposta estero) ad uno caratterizzato dalla tassazione solo territoriale (ossia che esenta tout court i redditi di fonte estera), il Tax Cuts and Jobs Act (o TCJA) dell'amministrazione Trump ha introdotto due misure atte a replicare all'accusa da più parti (compresa l'Unione europea) rivolta agli USA di essere essi stessi un paradiso fiscale.

La prima ha voluto evitare che il passaggio ad un sistema territoriale impedisse definitivamente la tassazione dei trilioni di dollari depositati nelle controllate estere delle multinazionali e consiste nell'applicazione a tutti i redditi prodotti e accumulati all'estero a partire dal 1986,

Il GILTI, come noto, è calcolato aggregando il reddito complessivo di tutte le controllate estere, escluso quello eventualmente già tassato attraverso la (vera) CFC USA (il Subpart-F⁵⁰), per la parte di esso che eccede il 10% del valore degli investimenti in immobilizzazioni materiali. Vuol dire che ad una società USA avente controllate estere verrà imputato per trasparenza tanto più GILTI quanto minore, a parità di utile, è il valore degli impianti impiegati per lo svolgimento delle loro attività.

In questo modo – questa è la ratio – sono calamitati verso il Fisco USA solo gli utili delle società partecipate estere – tipicamente di servizi – che, a dispetto dell’alta redditività, abbiano una ridotta presenza fisica fuori dal territorio americano.

Il risultato ottenuto è, quindi, ridotto forfettariamente del 50% presumendo che la parte corrispondente del GILTI sia distribuita sotto forma di dividendo, e quindi tassata nei confronti dei soci. Conseguentemente, l’aliquota effettiva statunitense applicabile sul GILTI scende, di fatto, al 10.5% (=

indipendentemente dal loro effettivo rimpatrio, di una Tool tax nella misura del 15,5% o dell’8% a seconda che siano o meno detenuti sotto forma di cassa e simili.

Sebbene il Dipartimento del tesoro stimasse che questa mossa avrebbe determinato il rientro di fondi esteri nell’ordine dei tre/quattro trilioni di dollari e che essi sarebbero stati investiti nell’economia reale, il conto si è in realtà fermato a poche decine di miliardi, peraltro in larga parte utilizzati per rastrellare azioni proprie sul mercato.

La seconda misura introdotta a regime dal TCJA modifica l’approccio verso i profitti esteri imputabili a quelle fonti di reddito, quali in specie la proprietà intellettuale, che si prestano per loro stessa natura ad essere agevolmente trasferiti a società controllate localizzate in Stati a bassa fiscalità.

Già prima della riforma tali profitti sarebbero stati astrattamente imponibili in base alle normative anti-abuso vigenti negli USA – segnatamente la legislazione CFC contenuta nel Subpart-F -, ma la sua inefficacia ha consentito alle multinazionali di dirottare in maniera indisturbata i profitti esteri attribuibili alla proprietà intellettuale verso Stati a fiscalità privilegiata.

Il TCJA intendeva, almeno all’apparenza, porre fine all’emorragia prescrivendo che il reddito estero derivante da immobilizzazioni immateriali quali brevetti, marchi e diritti d’autore - il Global Intangible Low-Taxed Income, appunto – venisse tassato di default per trasparenza nei confronti dei soci aventi una partecipazione qualificata in società estere; ciò presumendo che quel reddito fosse stato prodotto all’estero, e non negli Stati Uniti, per effetto di una delocalizzazione abusiva delle predette immobilizzazioni immateriali.

⁵⁰ Su cui, ancora, vedi la nota 61.

21% x 50%)⁵¹.

Le imposte pagate all'estero dalle controllate sul GILTI sono detraibili dall'imposta USA nella misura dell'80%. Poiché, tuttavia, il credito d'imposta è calcolato avendo riguardo all'importo aggregato di tutte le imposte estere, l'eccedenza di credito maturata da una controllata può compensare il debito d'imposta di un'altra controllata⁵².

⁵¹ Il Build Back Better Act, H.R. 5376, passato al Congresso il 19 novembre 2021, prevedeva che il GILTI fosse applicato Stato per Stato e che l'aliquota passasse dal 10.5% al 15.015%. Tali cambiamenti erano intesi ad allineare il regime GILTI al Pillar 2. Sennonché il Senato non lo ha approvato. Tuttavia, il 9 marzo 2023 l'Amministrazione Biden ha pubblicato il proprio Libro Verde per le politiche fiscali del 2024 che includono previsioni atte a dare seguito agli impegni derivanti dalla partecipazione all'Inclusive Framework quali, in particolare, l'innalzamento dell'aliquota del GILTI e la sua applicazione Stato per Stato e l'introduzione di una UTPR. In ogni caso, ai sensi della normativa vigente è previsto che nel 2025 l'aliquota effettiva del GILTI passerà al 13.125%.

⁵² È proprio in ragione del fatto che le imposte dovute dalla società-madre sul GILTI sono calcolate sulla base del coacervo di tutti gli utili, perdite e crediti per le imposte nazionali delle società-figlie estere che il meccanismo di tassazione del GILTI è definito una come una CFC mista (o Blended CFC Rules). Tale caratteristica ha importanti ripercussioni sulla sua interazione con il Pillar 2 (vedi, in proposito, la nota 59). Inoltre, per effetto dell'azione congiunta dell'imposizione effettiva al 10.5% e del riconoscimento parziale delle imposte estere, l'applicazione della normativa sul GILTI produce un debito di imposta statunitense solo quando l'aliquota sopportata dalla società-figlia scende sotto il 13,125% in un certo periodo d'imposta. Quando poi vi sono più società-figlie, lo stesso risultato sarà ottenuto per mezzo dell'aggregazione (il blending) di redditi, imposte e crediti di imposta esteri. In tutti i casi in cui viene generata un'imposta GILTI, questa fa sì che i redditi esteri siano sottoposti ad un'aliquota effettiva complessiva (imposta americana sul GILTI + imposizione nello Stato estero) compresa tra il 10,5% ed il 13,125%, in funzione del livello di imposizione estera. Facciamo, per comprendere meglio il funzionamento, un esempio.

Ipotizziamo che una società-madre con sede negli USA abbia tre società controllate estere: la società Aco residente nello Stato A che applica un'aliquota pari a zero, la società Bco residente nello Stato B che applica un'aliquota del 12,5% e una società Cco residente nello Stato C che applica una tassazione del 15%. Ipotizziamo per semplicità che solo la società Cco abbia effettuato investimenti in beni ammortizzabili per 100 milioni di euro e abbiano tutte e tre un reddito passivo pre-imposte di 30 milioni di euro ciascuna. Le imposte aggregate pagate all'estero ammontano dunque a 8,25 milioni di euro = $0 + 3,75 + 4,5$. Il reddito GILTI negli USA è pari a 40 milioni di euro = $50\% \times [90 - (100 \times 10\%)]$. L'imposta lorda dovuta negli USA sul reddito GILTI ammonta a 8,4 milioni di euro = $40 \times 21\%$. Il credito d'imposta è pari a 6,6 milioni di euro = $8,25 \times 80\%$ e, dunque, l'imposta netta dovuta negli USA è pari a 1,8 milioni di euro = $8,4 - 6,6$ nonostante l'imposta sul GILTI della società Aco, da sola, ammontasse teoricamente a 3,15 milioni di euro = $50\% \times 30 \times 21\%$ e quella generata dai redditi della società Bco - sempre da

Sebbene, pertanto, non vi sia equivalenza tra i profitti delle multinazionali USA che possono essere tassati dagli Stati della fonte grazie al Pillar 1 e quelli attratti a tassazione negli USA in base al GILTI (data la differenza delle rispettive basi imponibili), è inevitabile che le imposte pagate sui primi (agli Stati della fonte) generino astrattamente crediti di imposta da utilizzare per ridurre quelle dovute ai secondi (gli Stati Uniti).

Non è un mistero che, secondo talune analisi, il saldo tra maggiori imposte prelevabili negli USA - come Stato-mercato - nei confronti delle multinazionali straniere e i maggiori crediti di imposta che gli USA stessi debbono riconoscere alle multinazionali americane in relazione alle imposte prelevabili nei loro confronti dagli altri Stati-mercato sia negativo⁵³.

È su questo sfondo che va letto il compromesso raggiunto all'interno dell'IF nel luglio 2023 di sottoporre il perdurare della moratoria all'introduzione di imposte sui servizi digitali alla condizione che entro il 31 dicembre 2023 almeno 30 Stati (rappresentativi di almeno il 60% degli Stati di residenza delle multinazionali interessate dall'Amount A) avessero sottoscritto la MLC⁵⁴.

sola - ammontasse teoricamente a 150.000 euro = $(50\% \times 30 \times 21\%) - (30 \times 12,5\% \times 80\%)$.

Il risultato aggregato inferiore dipende dalla circostanza che le imposte estere pagate dalla società Cco hanno compensato il gap impositivo delle altre due società. Infatti, il credito GILTI per l'imposta pagata all'estero da Cco, pari a 3,6 milioni di euro = $80\%(30 \times 15\%)$, eccede l'imposizione GILTI alla stessa Cco riferibile, pari a 2,1 milioni di euro = $50\%(30 - 100 \times 10\%) \times 21\%$, per un importo di 1,5 milioni. È quest'ultimo valore a rappresentare il *quantum* di credito di imposta "virtualmente" trasferito a scomputo dell'imposta GILTI generata dai redditi delle altre due società, abbassando l'imposizione GILTI aggregata ad 1,8 milioni di euro (= $3,15 + 0,15 - 1,5$).

⁵³ Secondo i calcoli - sicuramente approssimativi ma, nondimeno, indicativi della dimensione del problema - di R. Goulder, gli USA preleverebbero maggiori imposte per 12,6 miliardi di dollari a fronte di maggiori crediti d'imposta per 22,9 miliardi di dollari con un saldo negativo di 10,3 miliardi di dollari (vedi *The Cost of Change: Pillar 1 Reduced to the Back of a Napkin*, 5 July 2021, <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/cost-change-pillar-1-reduced-back-napkin/2021/07/01/76qdb>).

⁵⁴ Vedi il documento *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* dell'11 luglio 2023 (<https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>). Il 18 dicembre 2023, l'IF ha comunicato di aver spostato a fine marzo 2024 il termine entro il quale dovrà essere trovato l'auspicato consenso intorno alla MLC. Tale termine, ha precisato l'IF, rileva anche ai fini della moratoria sull'introduzione di nuove imposte sui servizi digitali (<https://www.oecd.org/tax/beps/update-pillar-one-timeline-beps-inclusive-framework-december-2023.pdf>).

Sennonché, gli USA né hanno sottoscritto la MLC nel termine indicato⁵⁵, né sembrano essere pronti a farlo in un futuro prossimo, stante la situazione di stallo politico che li affligge⁵⁶. Senza contare che l'incertezza sull'adesione USA produce un "effetto cascata" sugli Stati che pure sarebbero pronti a firmare a causa del fatto che la sottoscrizione, da sola, renderebbe poi difficoltosa l'introduzione di nuove imposte digitali nonostante il fallimento del Pillar 1⁵⁷.

La possibilità che, dunque, il Pillar 1 naufraghi, che gli Stati dei mercati di sbocco, con l'Unione europea in prima fila, ripieghino sull'utilizzo di tributi tra loro non coordinati per colpire gli utili residuali delle multinazionali e che gli Stati Uniti, incuranti del fatto di essere il principale artefice del naufragio stesso, introducano a loro volta misure atte a ricambiare "l'ingiusto" sacrificio imposto alle loro multinazionali è tutt'altro che remoto.

Se a questo aggiungiamo che, comunque, le restanti Azioni BEPS non sono state recepite - se non in misura limitata e comunque unilaterale con la tassazione del GILTI e l'aggiornamento del Modello di Convenzione USA di per sé privo di qualsivoglia valenza precettiva -, non è peregrino temere che si stiano creando le condizioni ideali affinché le multinazionali

Secondo alcuni studi (vedi Mona Barake, Elvine Le Pouhaër, *Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates*, 2023, <https://shs.hal.science/halshs-04039288/document>), senza gli Stati Uniti, il numero di multinazionali interessate dal Pillar 1 scenderebbe a 37 e l'importo del relativo gettito (suscettibile di redistribuzione tra i vari Stati in base alle regole di allocazione) scenderebbe da 91,2 miliardi di euro l'anno a 38.

⁵⁵ Il 16 ottobre ultimo scorso il Segretario al Tesoro Janet Yellen aveva preannunciato che gli Stati Uniti non erano nella posizione di sottoscrivere la convenzione multilaterale per l'implementazione del Pillar 1 entro il 2023.

⁵⁶ Come osserva J. White, *Opinion: Biden could save pillar one, but there's a catch*, *International Tax Review*, 13 July 2023 (<https://www.internationaltaxreview.com/article/2bx1ngicezbareoougikg/opinion-biden-could-save-pillar-one-but-theres-a-catch>): "New taxing rights may make sense to technocrats in Paris, but not populists in Washington DC".

⁵⁷ P. Baker (*The Need for Plan B*, in *Intertax*, Vol. 51, Issue 8 & 9, 2023 p. 542, nota 4) osserva che l'art. 18 della Convenzione di Vienna sul Diritto dei trattati impone ad uno Stato firmatario di una convenzione internazionale che, tuttavia, non abbia ancora ratificato, di astenersi dal porre in essere condotte confliggenti con l'oggetto e la finalità della convenzione stessa. L'introduzione di imposte sui servizi digitali, sebbene non necessariamente confliggenti con l'oggetto e la finalità della MLC, potrebbe difficilmente considerarsi coerente con essi. Vi è, pertanto, il rischio che il diritto internazionale tributario venga stravolto se molti Stati dovessero firmare la MLC con l'intenzione di non ratificarla e allo stesso tempo introducessero imposte sui servizi digitali.

continuino, con forme e modalità nuove, ad approfittare dell'incompiutezza e frammentarietà del tessuto normativo entro il quale esse hanno sguazzato e prosperato per decenni.

Con riguardo, invece, al Pillar 2, si può osservare come il meccanismo di tassazione del GILTI e le Model Rules ruotino intorno a rationes differenti - mentre la prima ha una funzione antielusiva e mira a colpire negli USA gli extraprofiti imputabili ai diritti di proprietà intellettuale "esterovestiti"⁵⁸, la seconda attribuisce rilevanza tout court al reddito del gruppo multinazionale assicurando che esso sopporti un carico fiscale "politicalmente" giustificabile in ciascuno Stato.

Ciò, tuttavia, non rappresenta di per sé un punto di frizione, atteso che, da una parte, sia il regime del GILTI che la IIR attribuiscono un diritto impositivo agli USA nelle vesti di Stato in cui hanno sede le società capogruppo e, dall'altra, gli Stati Uniti hanno ottenuto che anche il prelievo sul GILTI possa beneficiare del pushdown previsto per le Blended CFC⁵⁹.

⁵⁸ Con il passaggio ad un sistema territoriale gli USA non assoggettano a tassazione i redditi di fonte estera. Il GILTI, quindi, contraddice prima facie questa impostazione perché attrae al prelievo negli USA una quota dei redditi delle controllate estere. Sennonché, la spiegazione di questa attrazione è che quei redditi si presume siano stati in effetti prodotti negli USA perché le relative fonti (i.e.: i diritti di sfruttamento della proprietà intellettuale) sono state artificialmente spostate all'estero. Quindi la tassazione del GILTI è coerente con l'impostazione territoriale e mira solo ad evitare - in chiave antielusiva - la "esterovestizione" di fonti reddituali per loro natura facilmente trasferibili sullo scacchiere mondiale.

⁵⁹ I parr. 58.1 e ss. del Commentario all'art. 4.3.2. delle Model Rules, come introdotti dal par. 2.10.3., punto 8, delle Administrative Guidance di febbraio dettano specifiche regole transitorie per il pushdown delle Blended CFC. In particolare, il quantum di imposta pagata dalla capogruppo che rileverà ai fini del GloBe ETR di una data controllata, sarà da calcolarsi secondo la seguente formula:
Blended CFC allocation key / Somma di tutte le Blended CFC allocation key
× Imposta Blended CFC allocabile, dove

- la Blended CFC allocation key si ottiene moltiplicando il reddito che costituisce la base imponibile della blended CFC riferibile a detta controllata (c.d. attributable income) per la differenza fra la soglia di imposizione al di sotto della quale viene generata imposta (c.d. applicable rate, che nel GILTI, come detto, è al 13.125%) e GloBe Jurisdictional ETR. Si noti che ove tale differenza dia luogo a valori negativi, si assumerà al loro posto il valore 0 e, per l'effetto, nessuna imposta sarà riallocata alla controllata.
- la somma di tutte le Blended CFC allocation keys è, come intuibile, la somma delle Blended CFC allocation keys di tutte le controllate.

Grazie a questo metodo, le imposte sul GILTI sono allocate proporzionalmente alle società estere del gruppo multinazionale che subiscono il più basso livello di tassazione locale e che, quindi, - in termini

In questa prospettiva, il compromesso internazionale raggiunto sui meccanismi impositivi regolati dalla IIR e dalla UTPR – che non dovrebbero aggiungersi alla tassazione del GILTI, ma essere con questa coordinati – consentirebbe agli USA, da un lato, di non modificare il cammino, già intrapreso con la tassazione del GILTI stesso⁶⁰, volto a mettere fine alla indifendibile esenzione fiscale di cui godevano le multinazionali con la Check-the-Box⁶¹ ma, dall'altro, di confermare il loro status di soggetti privilegiati stante la misura moderata dell'aliquota del 15%.

Senonché, anche il cammino del Pillar 2 è minato; e ciò non solo per le ripercussioni che esso potrebbe subire in caso di fallimento del Pillar 1, stante il legame tecnico-politico tra i due congegni, ma per le possibili conseguenze peggiorative che esso

relativi - da una parte, hanno concorso maggiormente nel generare passività tributarie da GILTI e, dall'altra e specularmente, hanno il maggior impatto negativo sulla determinazione dell'aliquota aggregata di tali società. Di conseguenza, spalmandosi il GILTI là dove “ce n'è più bisogno”, il suo pushdown andrà efficacemente ad alzare la ETR delle controllate estere e, per l'effetto, ad abbattere l'imposizione GloBe.

⁶⁰ Si ricorderà (vedi nota 51) che con il Build Back Better Act, era stata proposta la modifica del GILTI al fine di allineare tale regime al Pillar 2.

⁶¹ Gli Stati Uniti - per primi nel panorama internazionale - hanno introdotto sin dagli anni Sessanta una normativa CFC applicabile alle società controllate estere: si tratta della meglio nota Subpart-F. Senonché, la sua efficacia è stata progressivamente depotenziata, da un lato, introducendo una lunga serie di eccezioni al suo ambito di operatività e, dall'altro, subordinandola al meccanismo della Check-the-Box. La relativa disciplina fu introdotta dal Dipartimento di Stato nel 1997 giustificandola con l'esigenza di semplificare le regole in base alle quali una società era classificabile come “opaca” ovvero “trasparente” agli effetti della tassazione federale. In sostanza, a fronte della moltitudine di tipi societari regolati dalle legislazioni statali (appartenenti agli USA ovvero esteri) e delle difficoltà di adottare criteri classificatori uniformi ai fini fiscali, con la Check-the-Box si è lasciata la relativa scelta al contribuente. Pertanto, qualsiasi multinazionale americana ha di lì in avanti liberamente scelto il regime tributario delle affiliate estere (oltre che nel territorio nazionale) barrando una casella della sua dichiarazione fiscale il Form 8832. Grazie all'opzione del Check-the-Box, una multinazionale americana può tranquillamente costituire un'affiliata in un paradiso fiscale e far sì che essa riceva Subpart-F income da un'affiliata di grado inferiore senza che essi vengano intercettati dalla Subpart -F stessa.

Ciò è reso possibile dal fatto che la multinazionale in questione può – legittimamente - scegliere di occultare l'affiliata di grado inferiore (quella, cioè, che corrisponde il passive income a quella di grado superiore) ai fini della tassazione federale classificandola come Disregarded entity. Per l'effetto, la società di grado inferiore – nonostante si tratti a tutti gli effetti di un'entità legalmente separata da quella di grado superiore - viene considerata dal Fisco USA come assorbita dalla società di grado superiore.

avrebbe sulla tassazione delle multinazionali americane, da un lato, e sulla libertà di manovra del Congresso USA in campo tributario, dall'altro.

Dal primo punto di vista, il legislatore USA - notoriamente non immune dalle pressioni dei gruppi d'interesse - si sta progressivamente rendendo conto che l'adesione al Pillar 2 patrocinata dal Dipartimento del Tesoro non è un esercizio fiscalmente neutrale, né per le multinazionali né per il Fisco americani.

La ragione è facilmente spiegabile.

Il Pillar 2 spingerà gli Stati le cui società scontano una ETR a rischio ad introdurre una propria QDMTT per evitare che altri Stati - con la IIR e la UTPR - tassino gli utili generati sul proprio territorio; aggiungendo al danno (le imposte lasciate per strada dai primi sono raccolte dai secondi), la beffa (la loro competitività internazionale è in ogni caso compromessa perché le multinazionali sono comunque tassate, anche se non da loro).

Se il processo di introduzione delle QDMTT dovesse prendere campo, esso determinerebbe verosimilmente un aumento della pressione fiscale subita dai gruppi americani - negli Stati⁶² in cui insediano le proprie controllate e stabili organizzazioni - a cui, tuttavia, non corrisponderebbe un aumento delle entrate tributarie a favore del Fisco USA, stante il correlato aumento dei crediti d'imposta che i suddetti gruppi avrebbero diritto di far valere agli effetti della tassazione del GILTI⁶³.

⁶² Che avrebbero comunque avuto potestà impositiva in base alle ordinarie regole del diritto internazionale tributario e che hanno scelto di non esercitarla.

⁶³ Ci si aspetta infatti che gli USA modifichino la stessa legislazione del GILTI affinché le QDMTT siano scomputabili - sia pur nella ordinaria misura dell'80% - dalle imposte dovute negli USA. Tale modifica è incentivata dal paragrafo 58.6 del Commentario all'art. 4.3.2 delle Model Rules, come introdotto dall'Administrative Guidance di febbraio, sez. 2.10.3. (punto 8). Esso, infatti, subordina la possibilità che, nell'effettuare il pushdown del GILTI, si tenga conto della QDMTT (in particolare, nel computo della ETR ai fini della determinazione della *Blended CFC allocation key* - vedi la precedente nota 59) alla condizione che essa sia scomputabile dalla imposta lorda sul GILTI (nell'ordinaria misura dell'80%). In difetto della modifica, una porzione di imposta sul GILTI sarà dunque riferita - sempre nell'ambito del pushdown - alle società localizzate negli Stati che già hanno portato - per mezzo della QDMTT - il livello impositivo al 15%, andando così sprecata. Sul versante delle società controllate residenti in Stati che non hanno adottato le QDMTT, invece, potendo queste godere del pushdown in maniera ridotta, saranno soggette, ceteris paribus, ad un prelievo integrativo maggiore (per mezzo di IIR o UTPR).

In sostanza, non solo le multinazionali USA si troverebbero “pregiudicate” dal Pillar 2, ma il loro sacrificio andrebbe a vantaggio delle casse erariali di altri Stati.

A un lettore non attento questa potrà sembrare una scoperta straordinaria: è infatti sorprendente che una misura architettata dalla comunità internazionale (anche) per porre fine al vantaggio competitivo garantito alle multinazionali USA dalla scandalosa interazione tra paradisi fiscali⁶⁴ e la normativa americana sulle CFC - il Subpart-F azzoppato dal Check-the-Box - abbia l'effetto di ridurre tale vantaggio competitivo, da una parte, e di mettere in evidenza la umoristica disfunzionalità della suddetta legislazione sulle CFC, solo in parte rimediata dal meccanismo di tassazione del GILTI, dall'altra.

La preoccupazione che infatti produce il Pillar 2 - al pari di quella che, come si è visto, genera il Pillar 1 - è la miglior dimostrazione possibile che la “sottotassazione”, sovente ottenuta con pratiche abusive, dei redditi prodotti all'estero⁶⁵ è parte integrante del sistema di incentivazione assicurato dal Fisco USA e che la tassazione del GILTI - in luogo della più semplice e trasparente eliminazione dell'opzione del Check-the-Box - è uno strumento che ha consentito la sua sopravvivenza pur creando l'apparenza di una volontà di contrasto agli eccessi che esso ha provocato.

A ben vedere, infatti, la circostanza che l'aumento della pressione fiscale su certe multinazionali USA⁶⁶ possa andare a favore delle QDMTT e non del GILTI dimostra che quest'ultimo

Se gli USA procederanno nel senso indicato e, più in generale, i vari Stati che utilizzano dispositivi sulle CFC includeranno le QDMTT nel calcolo del livello di tassazione a cui sono soggette le società-figlie estere, vi è la possibilità - tutta da verificare nei prossimi anni - che si determini l'auspicato spostamento del baricentro impositivo verso gli Stati che hanno finora “sottotassato” le società residenti nel loro territorio rendendo così inutile la tassazione “da remoto” dei loro profitti con le “normative CFC” stesse.

⁶⁴ Nel Report del Congressional Research Service, *The Pillar Two Global Minimum Tax: Implication for U.S. Tax Policy* del 22 settembre 2023 (<https://sgp.fas.org/crs/row/R47174.pdf>) viene riportato che il 69% dei profitti esteri delle multinazionali americane è detenuto in 8 Stati identificati come paradisi fiscali nonché in società fiscalmente apolide.

⁶⁵ Mi riferisco a entrambe le tipologie di “sottotassazione” a cui tentano di rimediare i Pillar: quella generata dall'incapacità della definizione tradizionale di stabile organizzazione (materiale o personale che sia) di intercettare la presenza digitale (Pillar 1) e quella generata dai regimi preferenziali e dai paradisi fiscali.

⁶⁶ Evidentemente doveroso perché significa che esse sfruttano regimi che applicano una ETR inferiore al livello minimo concordato.

mette “a sistema” legittimandolo, almeno in parte, l’uso dei regimi privilegiati che il Pillar 2 mira ad eliminare.

Se, diversamente, non ci fosse questo rapporto simbiotico fra ordinamento USA e paradisi fiscali, non si spiegherebbe come un’imposta minima del 15% sui redditi delle società-figlie non residenti possa impensierire uno Stato che, in linea generale, non tassa i redditi di fonte estera salvo che - in una prospettiva antiabusiva - quando si tratti del GILTI.

Anzi si spiega benissimo: ogni dollaro fiscale pagato all’estero dalle multinazionali americane si traduce in un maggior credito d’imposta spendibile nella madrepatria e, quindi, in una minore imposta prelevabile negli USA su quello stesso GILTI.

Ma se questo ribilanciamento del gettito fiscale transnazionale va bene al resto degli Stati occidentali⁶⁷, non è invece facilmente digeribile dagli USA perché esso elimina un formidabile aiuto - a spese altrui⁶⁸ - alla internazionalizzazione delle proprie imprese.

Il secondo aspetto che preoccupa il legislatore americano riguarda, come anticipato, la perdita di importanti gradi di libertà nella progettazione del sistema di incentivi che esso utilizza per attuare le proprie politiche fiscali nei vari settori di intervento (ad esempio un credito di imposta per le società che investono in determinati settori ritenuti strategici per l’economia americana)⁶⁹.

Il problema, in sostanza, si pone non solo nella già esaminata prospettiva dei redditi delle imprese americane prodotti

⁶⁷ Anche gli Stati della UE, per dire, preleveranno meno imposte dovute in forza di normative sulle CFC e riconosceranno più crediti d’imposta con l’entrata in funzione delle QDMTT, ma ciò non li ha fermati dall’implementare il Pillar 2. Ad onore del vero tre Stati in particolare - l’Irlanda, l’Ungheria e l’Estonia (in compagnia di Barbados, Saint Vincent, le Granadines, la Nigeria e il Kenya) - hanno inizialmente fatto mancare il proprio supporto ai lavori dell’IF non aderendo allo *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* del 1° luglio 2021 a cagione, tra le altre cose, del fatto che le Model Rules indicavano l’aliquota del 15% come un limite minimo (“at least” 15%) suscettibile di essere anche incrementato. Solo successivamente all’eliminazione dell’avverbio “at least” dalle Model Rules, tali Stati hanno aderito al successivo Statement dell’8 ottobre 2021. Gli Stati Uniti sono in compagnia, tra gli altri, della Cina e dell’India che non hanno espresso alcuna intenzione di implementare il Pillar 2, sebbene sia lecito attendersi che procederanno prossimamente all’introduzione - almeno - di proprie QDMTT.

⁶⁸ Ossia degli Stati che, per attrarre investimenti USA nel loro territorio, “sottotassano” i profitti ivi creati.

⁶⁹ Vedi la nota 28.

all'estero (più imposte prelevate dagli Stati esteri significa minori entrate sul GILTI⁷⁰ e minori risorse disponibili per le imprese stesse e dunque, ed in ultima analisi, per la “Corporate America” nel suo complesso), ma anche in quella dei redditi prodotti negli USA.

A questo secondo proposito, il livellamento al 15% dell'imposizione mondiale costringerà anche gli Stati con aliquote nominali ben superiori al 15% - come lo sono sicuramente gli USA che ne applicano una al 21% - a rivedere le politiche di incentivazione fiscale che determinino un abbassamento dell'aliquota reale applicabile alle società-madri e alle società-figlie residenti sul loro suolo al di sotto di tale soglia.

Non di rado, infatti, le società - soprattutto quando appartenenti ad un gruppo - riescono ad abbassare la propria ETR ben al di sotto del 15%, anche quando l'aliquota nominale è più alta.

Se una controllante residente negli USA è tassata ad un'aliquota reale inferiore al 15%, le sue controllate estere potrebbero essere chiamate a sopportare un prelievo integrativo in forza della UTPR onde colmare il corrispondente gap impositivo: con il risultato inaudito che gli Stati di residenza delle società-figlie tasserebbero i redditi della società-madre prodotti negli USA sostanzialmente annullando e incamerando gli incentivi fiscali ad essa concessi dal Congresso americano⁷¹.

⁷⁰ Gli USA potrebbero ridurre la perdita di gettito dovuta alle QDMTT estere riducendo la percentuale di credito per imposte estere riconosciute ai fini del calcolo del GILTI. Ciò, tuttavia, si risolverebbe in un ulteriore aggravio della pressione fiscale sulle multinazionali.

⁷¹Come riporta C. Hanna (*United States: OECD Pillar Two and changes to GILTI - Good for Corporate America?*, <https://insightplus.bakermckenzie.com/bm/tax/united-states-oecd-pillar-two-and-changes-to-gilti-good-for-corporate-america>, 28 February 2022) il 16 Febbraio 2022, 14 membri repubblicani del Senate Finance Committee (SFC) hanno inviato una lettera al Segretario al Tesoro per esprimere la loro preoccupazione circa gli “*allarmanti sviluppi che sollevano preoccupazioni aggiuntive riguardanti gli effetti che l'accordo raggiunto con l'OCSE potrà produrre sulla competitività e sul gettito americani*”. I 14 membri repubblicani del SCF hanno in particolare notato che “*in base alle Model Rules, una società USA con attività estere potrebbe subire una tassazione aggiuntiva sotto forma di top-up tax in quegli Stati esteri nel caso in cui risultasse che tale società non è soggetta ad una sufficiente tassazione negli USA in conseguenza di come sono strutturati gli incentivi fiscali statunitensi. In ultima analisi, stando all'intesa negoziata dal Dipartimento del Tesoro, gli Stati esteri potrebbero appropriarsi dei benefici generati dai crediti e dalle deduzioni fiscali accordati dal Congresso USA per favorire l'innovazione, gli investimenti e la creazione di posti di lavoro*”.

Quanto, invece, alle società-figlie residenti negli USA, gli eventuali incentivi sempre concessi dal Congresso, ove determinino una riduzione dell'aliquota applicabile al di sotto del 15%, potrebbero essere recuperati e incamerati mediante la IIR dallo Stato di residenza della società-madre⁷².

La possibilità che una controllante residente negli Stati Uniti subisca una tassazione effettiva inferiore al 15% è, d'altro canto, tutt'altro che remota. Questo è dimostrato dall'adozione, con l'*Inflation Reduction Act* del 2022, della *Corporate Alternative Minimum Tax (CAMT)*⁷³.

La CAMT, entrata in vigore nel 2023⁷⁴, è un'imposta minima del 15%⁷⁵ calcolata sul reddito consolidato delle multinazionali con sede negli Stati Uniti aventi profitti superiori a 1 miliardo di dollari che si rende applicabile, in via alternativa, solo quando il suo importo sia superiore a quello dell'imposta astrattamente dovuta secondo le regole ordinarie⁷⁶; il che, ovviamente, presuppone proprio che tali regole ordinarie possano condurre ad un prelievo effettivo inferiore al 15%.

L'uguaglianza fra l'aliquota prevista dal Pillar 2 e dalla CAMT non deve, tuttavia, fuorviare; mentre la CAMT, in linea di principio, è un'imposta minima sul reddito mondiale delle multinazionali, il GloBE prevede un'imposizione minima in ogni Stato o territorio nel quale esse abbiano società-figlie o stabili organizzazioni⁷⁷.

⁷² Si noti, tuttavia, che tra le proposte di riforma del sistema impositivo americano enunciate dall'Amministrazione Biden con il Libro verde per le politiche fiscali (2024), spicca la modifica in aumento dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società dal 21% al 28%. Qualora tale proposta dovesse superare il vaglio della forte opposizione repubblicana al Senato sarà veramente difficile che, a fronte di un'aliquota nominale del 28%, una società americana riesca ad arrivare ad abbattere la propria ETR fino a raggiungere un livello inferiore al 15%.

⁷³ Il Congressional Research Service stimava che nell'arco di 10 anni tale misura avrebbe consentito il recupero di un gettito fiscale di 222 miliardi di dollari (vedi il Report del Congressional Research Service, *The 15% Corporate Alternative Minimum Tax*, del 19 gennaio 2023, <https://sgp.fas.org/crs/misc/R47328.pdf>).

⁷⁴ Internal Revenue Code (IRC) sezioni 55, 56A e 59.

⁷⁵ IRC sez. 55(b)(2)(A).

⁷⁶ IRC sez. 55(a)(1)(2).

⁷⁷ Inoltre, si consideri che le unità di misura per individuare le società soggette a Pillar 2 e alla CAMT sono notevolmente differenti. Infatti, il Pillar 2 guarda al fatturato mentre la CAMT ai profitti. Con la conseguenza che il numero di società soggette alla CAMT è notevolmente inferiore rispetto a quello soggetto al Pillar 2 (nel Report - vedi nota 73 - si prevede che le società interessate dalla CAMT siano solo ottanta circa).

Molti⁷⁸ auspicavano che la CAMT fosse considerata come: i) una Blended CFC, per la parte riferibile ai redditi delle controllate estere, così da ottenerne il pushdown negli Stati di residenza e, ii) una QDMTT⁷⁹, per la parte relativa ai redditi delle società stabilite negli USA, in modo tale da inibire l'applicazione di eventuali IIR o UTPR.

Sennonché, stante la sua eccentricità sia rispetto alla definizione di Blended CFC⁸⁰ che a quella di QDMTT⁸¹, l'IF - diversamente da quanto avvenuto per il GILTI - non ha potuto mettere la CAMT a sistema con le Model Rules e, in mancanza di una soluzione sul punto, le tensioni nell'ambito dei negoziati non potranno che aumentare.

In buona sostanza, e tirando le fila, il sistema del Pillar 2 rischia di incidere peggiorativamente sia sulla competitività delle multinazionali americane, a causa del verosimile aumento del loro carico fiscale, sia sulla competitività del sistema americano nel suo complesso, a causa dei minori ambiti di manovra concessi al legislatore nella progettazione della rete di incentivi fiscali utilizzati per orientare gli investimenti in una direzione piuttosto che in un'altra.

Se anche il Pillar 2 determinasse un concreto aumento del gettito fiscale per gli USA - stimato da alcuni in circa 35 miliardi di dollari nell'arco di un decennio⁸² - esso comunque non

⁷⁸ Tra cui, autorevolmente, R. S. Avi-Yonah e B. Wells, *Pillar 2 and the Corporate AMT*, in *Tax Notes*, 8 August 2022 (<https://www.taxnotes.com/featured-analysis/pillar-2-and-corporate-amt/2022/08/05/7dvcd#7dvcd-0000009>).

⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁰ In quanto la definizione data dalle Administrative Guidance di Blended CFC (vedi pagina 68) non include regimi di tassazione che tengano conto anche del reddito della controllante come invece avviene con la CAMT.

⁸¹ In quanto non possono essere considerate QDMTT imposte che, pur se previste a livello nazionale, abbiano una base imponibile costituita anche dai redditi delle CFC (vedi Administrative Guidance pagina 98).

⁸² A fronte della riduzione del gettito decennale del GILTI dovuto all'aumento dei crediti per le imposte estere per un importo di circa 64 miliardi di dollari, si calcola che le imprese americane aumenterebbero la propria esposizione alle imposte USA (a causa del minor incentivo a delocalizzare e per effetto della Income Inclusion Rule), determinando così un maggior gettito di circa 99 miliardi di dollari; d'onde il delta positivo di circa 35 miliardi di dollari; così A. Cole e C. Kallen, *Risks to the US Tax Base from Pillar Two*, Tax Foundation, August 2023 (<https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2023/08/Risks-to-the-U.S.-Tax-Base-from-Pillar-Two.pdf>). Queste proiezioni non sono in grado di prevedere quanti Stati introdurranno le proprie QDMTT e, comunque, una larga parte dell'eventuale maggior gettito generato dal Pillar 2 deve compensare l'eventuale deficit prodotto dal Pillar 1.

rappresenterebbe necessariamente una contropartita sufficiente a rimediare i descritti effetti negativi sulla competitività del sistema-paese e delle proprie imprese; il che spiega il rischio, ad oggi molto alto, che il Pillar 2 non veda l'adesione dello Stato che più di ogni altro ha creato le premesse per la sua ideazione.

PHILIP LAROMA JEZZI

L'impiego dei principi di diritto, ed in specie costituzionali, ai fini di interpretazione della legge tributaria (*)

ABSTRACT: Il presente saggio ha ad oggetto l'analisi delle possibili modalità di impiego dei principi di diritto – e, in specie, costituzionali – ai fini dell'interpretazione del diritto tributario. Esso muove dalla preliminare adesione alla concezione scettica (semantico-moderata) dell'interpretazione, la quale impone di distinguere tra interpretazione in senso stretto ed integrazione giuridica. Tale adesione è correlata alla sentita esigenza di tutelare il valore, di rilevanza costituzionale, della certezza del diritto, intesa nella sua accezione di prevedibilità per i contribuenti delle decisioni assunte dagli organi amministrativi e giurisdizionali. Tale impostazione metodologica costituisce il fondamento dell'analisi condotta nella seconda parte del saggio, che si dipana attraverso lo studio dei possibili impieghi dei principi costituzionali ai fini interpretativi del diritto tributario.

The purpose of this essay is to analyze how principles of law - and, in particular, constitutional principles - may be used for the purpose of interpreting tax law. The analysis is built upon a skeptical (semantic-moderated) conception of interpretation, which requires a distinction to be drawn between interpretation of the law in the narrow sense, on the one hand, and filling the gaps in the law, on the other hand. This methodological choice is aimed at safeguarding the constitutional value of legal certainty, which also covers the predictability for taxpayers of the decisions taken by administrative and judicial bodies. This methodological approach constitutes the foundation of the analysis conducted in the remainder of the essay, which deals with the possible different uses of constitutional principles for the purpose of interpreting tax law.

PAROLE CHIAVE: Principi di diritto; principi costituzionali; interpretazione giuridica; capacità contributiva; riserva di legge; eguaglianza; ragionevolezza; proporzionalità

KEYWORDS: *Principles of law; constitutional principles; legal interpretation; ability to pay; no taxation without representation; equality; rule of reason; proportionality*

(*) Pubblicazione sottoposta a revisione anonima da parte di un componente del Comitato di valutazione scientifica della rivista.

SOMMARIO: 1. Principi (costituzionali) ed interpretazione giuridica: premesse metodologiche – 2. Nozione, classificazione ed impiego in funzione ermeneutica dei principi di diritto – 2.1. *I principi come norme giuridiche* – 2.2. *La distinzione tra principi e regole giuridiche* – 2.3. *Classificazione dei principi* – 2.4. *Applicazione dei principi a fini interpretativi ed integrativi* – 3. Interpretazione conforme ai principi costituzionali – 3.1. Impiego dei principi costituzionali a fini (strettamente) interpretativi – 3.2. *Interpretazione conforme a Costituzione e “dialogo ermeneutico” tra corti* – 3.3. *Differente impiego a fini interpretativi dei principi costituzionali da parte della Consulta e degli operatori del diritto* – 3.4. *Principi costituzionali rilevanti in materia tributaria e loro impiego a fini interpretativi* – 4. Brevi conclusioni

1. Principi (costituzionali) ed interpretazione giuridica: premesse metodologiche

1.1. Il presente saggio, come sinteticamente indicato nel titolo, ha ad oggetto l’analisi delle possibili modalità di impiego dei principi di diritto ai fini dell’interpretazione del diritto tributario.¹ Il concreto svolgimento di tale analisi si fonda su una serie di premesse di metodo che è bene chiarire in via preliminare.

1.2. Anzitutto, che cosa costituisca un principio di diritto non è un dato giuridicamente scontato. Sono state elaborate diverse teorie sulla nozione di principio e, in particolare, su quella di principio di diritto (qui di seguito denotato anche con la locuzione “principio giuridico”), così come sulla distinzione tra principi e regole, queste ultime riconducibili alle due note famiglie della “distinzione forte” e della “distinzione debole”. I paragrafi 2.1. e 2.2. si occupano di tali questioni, al fine di definire con maggiore precisione l’accezione con la quale la locuzione “principi di diritto” è impiegata nel saggio.

1.3. In secondo luogo, i principi di diritto, qualunque sia l’accezione degli stessi alla quale si aderisca, possono essere classificati in ragione di una pluralità di parametri distintivi. La classificazione tassonomica dei principi in ragione di detti parametri non è fine a sé stessa, ma consegue almeno due benefici ai fini del presente studio. Da un lato, permette

¹ Il presente saggio è parte di un più ampio lavoro di ricerca, la cui prima parte è stata pubblicata nel Fascicolo 2022/4 della Rivista (P. ARGINELLI, *Sistematica tributaria dei principi costituzionali e integrazione giuridica*, in *Giur. imposte*, 2022/4, pp. 1 ss).

l'enucleazione dei principi costituzionali rispetto agli altri principi di diritto. Inoltre, essa fa emergere gli argomenti che possano essere impiegati per giustificare una interpretazione del diritto tributario tendenzialmente conforme ai detti principi. Tale tassonomia è sviluppata nel paragrafo 2.3.

1.4. In terzo luogo, come detto, il saggio si occupa dell'interpretazione (attraverso i principi) del diritto tributario. A tal fine, per diritto tributario si intende l'insieme delle disposizioni normative tributarie, ossia degli enunciati contenuti in testi normativi (di natura non penale) riguardanti i tributi. Nel saggio, alla locuzione "disposizioni normative" è giustapposta quella di "norme" tributarie.

L'uso dei termini "disposizione" e "norma" è qui conforme a quello elaborato in seno alla teoria dell'interpretazione analitica a partire dagli anni Sessanta del secolo scorso.² Dunque, il termine "disposizione" è impiegato per denotare l'insieme dei segni (il "significante") presente in un testo normativo che costituisce fonte di diritto e che è identificabile tramite le ordinarie regole grammaticali della lingua in cui detto testo è redatto. La "norma", invece, è intesa quale "significato" attribuito alla disposizione per effetto di una attività che la predetta teoria denomina interpretazione giuridica. L'interpretazione, di cui si occupa il presente saggio, si risolve dunque nell'attività di produzione di norme a partire dalle disposizioni.

1.5. In che cosa consista esattamente questa attività di produzione normativa è dibattuto. Ai fini del saggio che ci occupa sia sufficiente rammentare che le contrapposte concezioni della interpretazione giuridica, ossia dell'attività di produzione delle norme a partire dalle disposizioni, sono

² Si vedano, in particolare, i contributi sul tema di Tarello (sebbene questi impieghi il termine "enunciato" invece di "disposizione"): G. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, pp. 9 ss. e pp. 31 ss.; G. TARELLO, *Il «problema dell'interpretazione»: una formulazione ambigua*, in Riv. internaz. fil. dir., 1966, pp. 353 ss.; G. TARELLO, *Osservazioni sulla individuazione dei precetti. La semantica del neustico*, in Riv. internaz. fil. dir., 1965, pp. 405 ss. Cfr. anche R. GUASTINI, *Disposizione vs. norma*, in Giur. cost., 1989, pp. 3 ss.; P. CHIASSONI, *Codici interpretativi. Progetto di voce per un Vademecum giuridico*, in P. COMANDUCCI – R. GUASTINI (a cura di), *Analisi e diritto 2002-2003*, Torino, 2004, pp. 55 ss.; C. LUZZATI, *Interpretazione della legge, interpretazione del diritto e interpretazione nel diritto*, in AA. VV., *Scritti per Luigi Lombardi Vallauri*, Padova, 2016, pp. 823 ss. Per un uso parzialmente diverso di detti termini si vedano V. CRISAFULLI, *Disposizione (e norma)*, in Enc. dir., Vol. XIII, 1964, pp. 195 ss.; E. DICOTTI, *Interpretazione della legge e discorso razionale*, Torino, 1999, pp. 169 ss.

sostanzialmente riconducibili ad una pluralità di famiglie, classificate diversamente da autori appartenenti ad epoche e culture giuridiche differenti.

Facendo riferimento alla classica tripartizione tassonomica elaborata da Hart, alla cui analisi rimandiamo,³ distingueremo qui tra le seguenti famiglie di concezioni dell'interpretazione giuridica: formalismo interpretativo, scetticismo interpretativo ed eclettismo interpretativo.

Il saggio muove dalla preliminare adesione alla concezione scettica dell'interpretazione e, in particolare, alla versione semantico-moderata della stessa.⁴ In base a tale concezione dell'interpretazione giuridica è doveroso, per quanto spesso complesso con riferimento alle fattispecie concrete alle quali ci si trovi ad applicare il diritto, distinguere tra interpretazione in senso stretto (che qui di seguito indichiamo più semplicemente come "interpretazione" o "attività interpretativa") ed integrazione giuridica.

1.6. In tale prospettiva, l'interpretazione (in senso stretto, come contrapposta alla integrazione giuridica) si risolve nella attribuzione alla disposizione di uno dei possibili significati inclusi all'interno di una cornice determinata dalle regole semantiche e sintattiche della lingua in cui la disposizione è redatta. Detto altrimenti, l'interpretazione è limitata alla scelta dei significati che, in base alle regole semantiche e sintattiche, sono attribuibili alla disposizione. I diversi argomenti ermeneutici che possono essere impiegati al fine di giustificare

³ H. L. A. HART, *The Concept of Law*, Oxford, 1994, pp. 124 ss. Su tale tripartizione delle concezioni di interpretazione giuridica cfr. J.J. MORESO I MATEOS, *Lógica, argumentación e interpretación en el derecho*, Barcellona, 2006, pp. 116 ss.; R. GUASTINI, *Interpretare e argomentare*, Milano, 2011, pp. 408 ss. Per una partizione tassonomica parzialmente difforme, si vedano E. DICHIOTTI, *Verità e certezza nell'interpretazione della legge*, Torino, 1999, pp. 78 ss.; F. MODUGNO, *Interpretazione giuridica*, Padova, 2009, pp. 41 ss.

⁴ M. G. BARBERIS, *Lo scetticismo immaginario. Nove obiezioni agli scettici à la génoise*, in P. COMANDUCCI – R. GUASTINI (a cura di), *Analisi e diritto 2000*, Torino, 2000, pp. 1 ss.; V. VELLUZZI, *Scetticismo interpretativo moderato e argomenti dell'interpretazione*, in *Diritto & questioni pubbliche*, 2005, pp. 103 ss.; V. VELLUZZI, *Le Preleggi e l'interpretazione. Un'introduzione critica*, Pisa, 2013, pp. 24 ss. Per una alternativa formulazione dello scetticismo interpretativo moderato, cfr. R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, 2004, pp. 49 ss.; R. GUASTINI, *Lo scetticismo interpretativo rivisitato*, in *Materiali per una storia della cultura giuridica*, 2006, pp. 227 ss. Per una argomentata critica a tale concezione – in particolare per come successivamente rielaborata da R. GUASTINI in *Interpretare e argomentare*, Milano, 2011 – si veda, per tutti, G. PINO, *Interpretazione cognitiva, interpretazione decisoria, interpretazione creativa*, in *Rivista di Filosofia del diritto*, 2013, pp. 77 ss.

l'interpretazione prescelta operano, parimenti, al fine di individuare, selezionare e giustificare uno dei significati rientranti in detta cornice.

Fuori dalla cornice, di converso, non vi è interpretazione, ossia attribuzione di un significato ad una disposizione, bensì integrazione giuridica. Quest'ultima consiste nella produzione di una regola normativa, non inferibile dalla rilevante disposizione per via di interpretazione, che possa essere utilmente applicata ai fini dell'adozione di una decisione del caso concreto.

Il paragrafo 2.4. tratta delle modalità di impiego dei principi di diritto nella prospettiva appena delineata, distinguendo cioè tra utilizzo a fini interpretativi e applicazione a fini integrativi.

1.7. Tale impostazione metodologica costituisce il fondamento dell'analisi condotta nel successivo paragrafo 3, che approfondisce il tema dell'impiego dei principi ai fini interpretativi con specifico riferimento ai principi costituzionali.⁵

1.8. Il paragrafo 4. sintetizza gli esiti della ricerca.

2. Nozione, classificazione ed impiego in funzione ermeneutica dei principi di diritto

2.1. I principi come norme giuridiche

2.1.1. La prima questione da affrontare, per inquadrare compiutamente l'oggetto del presente contributo, è che cosa si intenda, in ambito giuridico, con il lessema "principio".⁶

⁵ L'impiego (ed i correlati limiti) dei principi costituzionali ai fini integrativi è stato oggetto del precedente e correlato saggio, al quale si consenta di rinviare, P. ARGINELLI, *Sistematica tributaria dei principi costituzionali e integrazione giuridica*, in *Giur. imposte*, 2022/4, pp. 1 ss.

⁶ Cfr., *ex multis* richiamati nel corpo del saggio, S. BARTOLE, *Principi generali del diritto. Diritto costituzionale*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, pp. 494 ss.; F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. giur.* Treccani, XXIV, Roma, 1991, pp. 1 ss.; R. GUASTINI, *I principi nel diritto vigente*, in M. BESSONE – R. GUASTINI (a cura di), *La regola del caso. Materiali sul ragionamento giuridico*, Padova, 1995, pp. 113 ss.; G. PINO, *Principi e argomentazione giuridica*, in *Ars Interpretandi. Annuario di ermeneutica giuridica*, 2009, pp. 131 ss.; R. GUASTINI, *Principi di diritto*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, Milano, 2011, pp. 686 ss.; G. PINO, *I principi tra teoria della norma e teoria dell'argomentazione giuridica*, in *Diritto & questioni pubbliche*, 2012, pp. 75 ss. Con riferimento alla generale rilevanza dei principi di diritto (e, in particolare, dei principi costituzionali) ai fini dell'interpretazione ed integrazione delle disposizioni tributarie (in aggiunta a quelli concernenti specifici principi, indicati nel prosieguo del saggio), si vedano, su tutti, A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza*

In questa prospettiva, parrebbe anzitutto necessario chiarire se i “principi” sovente richiamati dalla legge⁷ e dai giuristi⁸ debbano essere qualificate come norme. La risposta a questa preliminare domanda pare essere senz’altro affermativa, nel senso che i principi di cui qui si discute costituiscono norme nell’accezione comune del termine, secondo cui sono norme tutti gli enunciati rivolti alla guida del comportamento.⁹

2.1.2. La reale questione, in effetti, è se essi siano qualificabili come norme “giuridiche” o “metagiuridiche” e, nel primo caso, se la loro efficacia giuridica sia in qualche modo limitata. In taluni casi, infatti, ai principi è stata attribuita l’accezione di norme di natura etico-politica non positivizzate in testi legislativi, come tali non sottoposte ai criteri di validità (tipici delle fonti formali) dell’ordinamento giuridico positivo.¹⁰ In questa accezione, i principi, non essendo intesi quali norme giuridiche positive, ma piuttosto come norme giuridiche non codificate di diritto naturale o norme metagiuridiche,¹¹ non sarebbero soggette ai criteri di validità delle norme che compongono l’ordinamento giuridico, ma potrebbero – *rectius*,

tributaria, in Riv. dir. trib, 2013, pp. 875 ss.; P. BORIA, *I principi costituzionali dell’ordinamento fiscale*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, pp. 59 ss.; C. BERLIRI – L. PERRONE (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006; G. MELIS, *L’interpretazione del diritto tributario*, Padova, 2003, pp. 301 ss.

⁷ Sia sufficiente citare, a titolo esemplificativo, la Costituzione repubblicana, che raggruppa gli articoli da 1 a 12 sotto la rubrica “Principi fondamentali” e che, prima delle modifiche intervenute nel Titolo V ad opera della Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, all’articolo 117 menzionava parimenti – sebbene con accezione difforme – i “principi fondamentali” (“*Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato*”, enfasi aggiunta); o ancora l’articolo 12, secondo comma, delle disposizioni sulla legge in generale, preliminari al Codice Civile, a mente del quale “*Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell’ordinamento giuridico dello Stato*” (enfasi aggiunta).

⁸ Si veda, da ultimo, la pregevole collettanea a cura di A. CARINCI – T. TASSANI, *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, 2022, Milano, la quale, oltre a richiamare i “principi” nel titolo, declina l’analisi di una larga parte dei temi trattati in termini di ricostruzione dogmatica dei rilevanti principi di diritto e della loro influenza sulla concreta enucleazione dei diritti dei contribuenti.

⁹ Si veda, per tutti, R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, p. 272.

¹⁰ Cfr. E. BETTI, *Interpretazione della legge e degli atti giuridici*, Milano, 1971, pp. 310 ss.

¹¹ Cfr., in tal senso, G. R. CARRIÒ, *Principi di diritto e positivismo giuridico*, in *Rivista di filosofia*, 1970, pp. 127 ss.

dovrebbero – essere presi in considerazione ed applicati in sede giurisdizionale al fine di decidere le controversie caratterizzate da un significativo grado di difficoltà.¹²

In altri casi, il termine principi è stato utilizzato per denotare norme giuridiche, in particolare di rango costituzionale, che si volevano considerare inefficaci, ossia non immediatamente produttive di effetti giuridici, non potendo le stesse autonomamente abrogare (per effetto del principio cronologico) o invalidare (in virtù del principio gerarchico) la legislazione ordinaria. Ciò, quantomeno nell'ipotesi di principi costituzionali, sino a quando il legislatore ordinario non avesse proceduto a dare agli stessi attuazione.¹³

Infine, altra parte della dottrina, mantenendo ferma la natura di “norma giuridica” dei principi, ha più recentemente negato che gli stessi difettino in generale di efficacia giuridica, così contribuendo a spostare il fulcro dell'analisi sulla individuazione delle caratteristiche distintive proprie dei principi rispetto alle altre norme giuridiche.¹⁴ È dei principi, intesi secondo quest'ultima accezione, che si tratterà nel presente saggio.

2.2. La distinzione tra principi e regole giuridiche

2.2.1. Le teorie elaborate al fine di individuare i parametri che permettono di giustapporre i principi alle regole giuridiche sono sostanzialmente riconducibili a due distinte famiglie, usualmente denotate dalle locuzioni “teorie della c.d. distinzione forte” e “teorie della c.d. distinzione debole”.

2.2.2. Le teorie della prima famiglia,¹⁵ sebbene in misura e con modalità parzialmente differenziate, supportano l'esistenza di

¹² Si vedano, sul punto, R. DWORKIN, *The Model of Rules I*, in R. DWORKIN, *Taking Rights Seriously*, Londra, 1978; M. TROPER *Les juges pris au sérieux, ou la théorie du droit selon Dworkin*, in *Droit et Société*, 1986, pp. 41 ss.; R. GUASTINI, *Soluzioni dubbie. Lacune e interpretazione secondo Dworkin. Con un'appendice bibliografica*, in *Materiali per una storia della cultura giuridica*, 1983, pp. 449 ss.

¹³ Tesi sviluppata da V. CRISAFULLI, *La costituzione e le sue disposizioni di principio*, Milano, 1952. Cfr. sul punto V. ANGIOLINI, *Costituente e costituito nell'Italia repubblicana*, Padova, 1995, pp. 189 ss.

¹⁴ Per tale inquadramento, cfr., ad esempio, L. GIANFORMAGGIO, *Studi sulla giustificazione giuridica*, Torino, 1986, pp. 96 ss.; per una analisi critico-ricostruttiva di tale qualificazione, R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, pp. 274 ss. e R. GUASTINI, *I principi nel diritto vigente*, in M. BESSONE – R. GUASTINI (a cura di), *La regola del caso. Materiali sul ragionamento giuridico*, Padova, 1995, pp. 113 ss.

¹⁵ Si vedano, *inter alia*, R. ALEXI, *A Theory of Constitutional Rights*, Oxford, 1986, Capitolo III; R. ALEXI, *On the Structure of Legal Principles*, in *Ratio*

una distinzione di tipo categoriale tra principi e regole giuridiche, essendo tutte basate sulla comune idea che esitano talune caratteristiche riscontrabili, sempre ed invariabilmente, nei primi ed assenti nelle seconde.¹⁶ Come tali, le suddette caratteristiche sarebbero necessarie e sufficienti a distinguere, all'interno della più ampia categoria delle norme giuridiche, i principi dalle regole.¹⁷

Al contrario, le teorie riconducibili alla seconda famiglia, pur nella pluralità degli argomenti sviluppati a loro supporto, sono

Juris, 2000, pp. 294 ss.; M. ATIENZA – J. RUIZ MANERO, *Tre approcci ai principi del diritto*, in *Analisi e diritto*, 1993, pp. 9 ss.; L. MENGONI, *L'argomentazione nel diritto costituzionale*, in L. MENGONI, *Ermeneutica e dogmatica giuridica. Saggi*, Milano, 1996, pp. 115 ss.; R. BIN, *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992; F. MODUGNO, *Principi e norme. La funzione limitatrice dei principi e i principi supremi o fondamentali*, in F. MODUGNO (a cura di), *Esperienze giuridiche del '900*, Milano, 2000, pp. 85 ss.; A. BALDASSARRE, *L'interpretazione della costituzione*, in A. PALAZZO (a cura di), *L'interpretazione della legge alle soglie del XXI secolo*, Napoli, 2001, pp. 215 ss.; R. DWORKIN, *The Model of Rules I*, in R. DWORKIN, *Taking Rights Seriously*, Londra, 1978.

¹⁶ Per una precisa tassonomia dei criteri usualmente utilizzati dalle teorie della c.d. distinzione forte per giustapporre i principi alle regole giuridiche si rinvia a R. GUASTINI, *I principi nel diritto vigente*, in M. BESSONE – R. GUASTINI (a cura di), *La regola del caso. Materiali sul ragionamento giuridico*, Padova, 1995, pp. 113 ss. In termini sintetici, una prima tesi ricostruttiva distingue i principi dalle regole in ragione della loro (tipizzante) formulazione, caratterizzata dall'impiego di un linguaggio particolarmente vago ed indeterminato. Una seconda tesi valorizza il loro contenuto normativo, sia in termini di struttura (con particolare riguardo al loro ampio ambito applicativo), sia in termini di effetti giuridici. Una terza tesi individua l'elemento distintivo nella struttura logica che caratterizzerebbe i principi, la quale si differenzerebbe da quella tipica delle altre norme giuridiche per la presenza di una fattispecie aperta o, in taluni casi, per l'assenza di fattispecie (per una critica di tale tesi, in specie nella sua versione più radicale secondo cui i principi si caratterizzerebbero per l'assenza di fattispecie, cfr. L. GIANFORMAGGIO, *L'interpretazione della Costituzione tra applicazione di regole ed argomentazioni basate su principi*, in L. GIANFORMAGGIO, *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico*, Torino, 2018, pp. 173 ss.). Una quarta tesi tende a contraddistinguere i principi in virtù del loro particolare ruolo in seno all'ordinamento giuridico, vuoi quali norme "fondamentali" (ossia poste a fondamento di una pluralità, più o meno organica, di altre norme), vuoi quali norme assiologiche che individuano la struttura ed i contorni dell'ordinamento. Infine, una quinta tesi valorizza il ruolo e le peculiari caratteristiche dei principi nell'ambito dell'argomentazione giuridica e, più specificamente, dell'interpretazione del diritto.

¹⁷ Si veda, in questi termini, G. PINO, *I principi tra teoria della norma e teoria dell'argomentazione giuridica*, in *Diritto & questioni pubbliche*, 2012, p. 81. Cfr. anche G. PINO, *Principi e argomentazione giuridica*, in *Ars Interpretandi. Annuario di ermeneutica giuridica*, 2009, pp. 133 ss.

accomunate da un inquadramento della distinzione in parola non come categoriale, ma quantitativa. Detto altrimenti, a mente di queste teorie i principi e le regole possederebbero astrattamente¹⁸ le medesime caratteristiche, le quali tuttavia sarebbero presenti in misura tendenzialmente maggiore (o minore) nei principi che nelle regole. La distinzione tra principi e regole giuridiche, dunque, non sarebbe di tipo qualitativo, ma si estrinsecerebbe in una diversità meramente di grado.¹⁹ Tale inquadramento, peraltro, risulta essere maggiormente coerente con l'osservazione secondo cui quella dei principi non risulta essere, ad una più attenta analisi, una categoria omogenea.²⁰

2.2.3. Nella prospettiva propria delle teorie della c.d. distinzione debole, alle quali si ritiene di aderire,²¹ diviene dunque centrale procedere alla individuazione di quei caratteri che, più frequentemente, appaiano informare le norme giuridiche che sono comunemente qualificate come principi.²²

Essi attengono, anzitutto, alla forma che le norme giuridiche assumono. I principi, infatti, sono – più frequentemente delle

¹⁸ O, quantomeno, potrebbero possedere.

¹⁹ G. PINO, *I principi tra teoria della norma e teoria dell'argomentazione giuridica*, in *Diritto & questioni pubbliche*, 2012, p. 81 e pp. 87 ss.

²⁰ Cfr., su tutti, M. ATIENZA – J. RUIZ MANERO, *Tre approcci ai principi di diritto* in *Analisi e diritto*, 1993, pp. 9 ss.

²¹ Ove si aderisca alle teorie della c.d. distinzione debole, si dovrà tuttavia anche accettare il necessario precipitato di tali teorie, ossia che la distinzione tra regole e principi è il risultato di un'attività valutativa, operata dall'interprete alla luce di uno o più dei criteri precedentemente delineati. In questa prospettiva, pertanto, la qualificazione di una norma come principio non è presupposta all'attività ermeneutica, ma è il frutto della stessa (cfr., in senso analogo, G. PINO, *Principi e argomentazione giuridica*, in *Ars Interpretandi. Annuario di ermeneutica giuridica*, 2009, pp. 131 ss.). Costituisce unica eccezione alla natura interpretativa della distinzione il caso, non infrequente, delle norme qualificate dallo stesso legislatore come principi, più o meno generali, dell'ordinamento (si veda, in merito, il contributo di V. ITALIA, *Le disposizioni di principio stabilite dal legislatore*, Milano, 1970). Sono tali alcuni principi di rango costituzionale, che la stessa Carta qualifica in tal modo (il pensiero va ai primi 11 articoli della Costituzione, rubricati collettivamente – assieme all'articolo 12 – “Principi fondamentali”), così come plurimi principi di rango infracostituzionale, spesso afferenti a specifici rami dell'ordinamento giuridico. Nella nostra materia l'esempio più noto è certamente quello delle norme recate dallo Statuto dei diritti del contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212), che l'articolo 1, comma 1, auto qualifica come “*principi generali dell'ordinamento tributario*” (I due “classici” volumi sullo Statuto sono A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005; G. MARONGIU (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010).

²² Si veda, in senso analogo, R. GUASTINI, *Distinguendo. Studi di teoria e metateoria del diritto*, Torino, 1996, pp. 121 ss.

regole – del tutto inespressi (impliciti),²³ ovvero, sebbene “menzionati” in talune disposizioni, non sono oggetto di una specifica definizione o formulazione normativa.²⁴ Inoltre, le disposizioni che veicolano i principi impiegano più comunemente termini caratterizzati da un elevato grado di polisemia e vaghezza²⁵ ²⁶ e adottano un linguaggio non prescrittivo, ma più o meno espressamente valutativo.²⁷

²³ Tale caratteristica può, invero, informare anche norme giuridiche diverse dai principi, quali, a titolo esemplificativo, le norme consuetudinarie e quelle evincibili per astrazione da altre norme espresse dell'ordinamento. Si pensi, nella materia tributaria, al requisito di inerenza rilevante ai fini della determinazione del reddito di impresa, il quale – nonostante sia comunemente denotato con l'espressione “principio di inerenza” – pare più correttamente riconducibile alla categoria delle norme di dettaglio (si veda, in merito, A. VICINI RONCHETTI, *La clausola dell'inerenza nel reddito di impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Padova, 2016, pp. 69 ss.).

²⁴ Tale caratteristica può essere effettivamente di concreta rilevanza ai fini classificatori, ove appaia ragionevole supporre che la mancata formulazione sia conseguenza necessaria della complessità normativa del principio, il quale non è espressamente formulato non tanto per incuranza o sciattezza del legislatore, quanto per una effettiva (se non insormontabile) difficoltà definitoria, rappresentando il principio “*non una singola norma, ma una “dottrina”: cioè un'intera costellazione di enunciati lato sensu normativi [che] non tollera di essere ridotta ad un singolo enunciato*” (cfr. R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, p. 278).

²⁵ Per una chiara disamina di come sia i principi, sia le regole possano essere caratterizzati da vaghezza e come una distinzione tra i due che sia basata su tale parametro non possa essere che una distinzione relativa, si veda C. Luzzati, *La vaghezza delle norme. Un'analisi del linguaggio giuridico*, Milano, 1990, pp. 260 ss. In senso analogo si vedano anche, *inter alia*, H. L. A. HART, *The Concept of Law*, Oxford, 1994, pp. 124 ss.; P. ARGINELLI, *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory*, Amsterdam, 2015, pp. 50 ss. Ad avviso di Guastini, sarebbe altresì dubbio che molte delle norme ordinariamente classificate come “principi” presentino un grado di vaghezza eccedente quello proprio di altri tipi di norme (cfr. R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, p. 277).

²⁶ Il ché favorisce l'attribuzione alle disposizioni che recano i principi di significati che variano sensibilmente anche in dipendenza delle diverse concezioni politiche o etico-morali adottate dall'interprete. Sul punto si rimanda a E. DICIOTTI, *Vaghezza del diritto e controversi giuridiche sul significato*, in P. COMANDUCCI – R. GUASTINI (a cura di), *Analisi e diritto 1992*, Torino, 1992, pp. 97 ss. Si veda anche, con specifico riferimento ai principi costituzionali, R. GUASTINI, *Interpretare e argomentare*, Milano, 2011, pp. 199 ss.

²⁷ Così lasciando una ampia libertà di scelta in merito alle modalità da adottare per raggiungere tale fine e, dunque, dirigendo il comportamento dei destinatari in modo indiretto attraverso l'affermazione di valori e obiettivi latamente politici (cfr., sul punto, F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, in Enc. Giur. Treccani, Vol. XXIV, Roma, 1991, pp. 1 ss.).

2.2.4. I principi si distinguono, di frequente, dalle regole anche sotto il profilo del loro contenuto normativo e dalla connessa struttura logico-giuridica. In particolare, molti di essi non prescrivono (o autorizzano) uno specifico comportamento, limitandosi ad individuare un fine da perseguire.²⁸ Ed ancora, i principi, più spesso delle regole, sono riconducibili alla categoria delle metanorme,²⁹ si presentano come norme a fattispecie aperta³⁰ e costituiscono enunciati condizionali defettibili,³¹ ossia norme i cui effetti giuridici non si producono sempre al verificarsi della rilevante fattispecie condizionante.³²

2.2.5. Da ultimo, ed è questo l'aspetto che viene più comunemente valorizzato al di fuori dell'ambito della teoria generale del diritto, si ritiene che i principi rivestano (più) spesso una particolare funzione nell'ambito dell'ordinamento giuridico. In tale prospettiva, si usa qualificare i suddetti principi come "fondamentali", nella duplice accezione che gli stessi fungono da fondamento e giustificazione di una pluralità di ulteriori norme³³ e che non abbisognano di alcun ulteriore fondamento giuridico.³⁴ Come tali, i principi fondamentali

²⁸ Cfr. G. BRUNETTI, *Norme e regole finali nel diritto*, Camerino, 1979.

²⁹ Ossia delle norme che disciplinano l'applicazione del diritto (si veda, *ex multis*, R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, p. 280).

³⁰ Cfr. M. ATIENZA – J. RUIZ MANERO, *Tre approcci ai principi del diritto*, in *Analisi e diritto*, 1993, p. 14.

³¹ Si vedano, in merito, L. GIANFORMAGGIO, *L'interpretazione della Costituzione tra applicazione di regole ed argomentazione basata su principi*, in L. GIANFORMAGGIO, *Studi sulla giustificazione giuridica*, Torino, 2018, pp. 173 ss; R. DWORKIN, *The Model of Rules I*, in R. DWORKIN, *Taking Rights Seriously*, Londra, 1978; C. E. ALCHOURRÓN – E. BULYGIN, *Norma jurídica*, in E. GARZÓN VALDÉS – F. J. LAPORTA SAN MIGUEL (a cura di), *El derecho y la justicia, Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía*, 11, Madrid, 1996, p. 146. Sullo specifico tema della interrelazione tra defettibilità normativa e lacune assiologiche, si rimanda a R. GUASTINI, *Defettibilità, lacune assiologiche, e interpretazione*, in *Revus*, 2010, pp. 57 ss.

³² Ciò in quanto dette norme ammetterebbero eccezioni (alle suddette fattispecie) implicite e non suscettibili di enumerazione preventiva ed esaustiva. Tale particolare struttura logico-giuridica, che rappresenta l'altro lato della medaglia rispetto alla caratteristica della "fattispecie aperta", spiegherebbe la ragione per la quale i diversi principi dell'ordinamento devono spesso essere tra loro bilanciati, con riferimento alle specifiche fattispecie concrete, cosicché gli obblighi imposti da un principio risultino, in taluni casi, derogati dall'applicazione di altri principi. In realtà, la defettibilità pare essere una caratteristica riscontrabile – sebbene con un minor grado di pervasività – anche nelle regole giuridiche. Su questo punto si tornerà in modo più ampio nel successivo paragrafo 3.2.

³³ Cfr. C. LUZZATI, *La vaghezza delle norme. Un'analisi del linguaggio giuridico*, Milano, 1990, p. 262.

³⁴ R. GUASTINI, *Principi di diritto*, in *Digesto delle discipline civilistiche*, vol. XIV, Torino, 1996, pp. 341 ss.; L. GIANFORMAGGIO, *Sul senso della*

informano l'ordinamento (o un suo specifico settore), conferendogli la sua specifica fisionomia.³⁵

I principi fondamentali sono spesso, ma non esclusivamente, rinvenibili nella Carta costituzionale, vuoi come principi espressamente recati da una disposizione costituzionale, vuoi come principi inespressi inferibili da tali disposizioni. In tali casi, i principi derivano dalla Costituzione la loro specifica forza (il rango) nell'ambito del sistema delle fonti, elevandosi gerarchicamente al di sopra delle norme di matrice legislativa (infracostituzionale), con tutte le conseguenze che una tale posizione di dominanza gerarchica genera in un ordinamento giuridico fondato su una costituzione rigida.³⁶ Inoltre, i principi fondamentali possono trovare la loro genesi nell'ordinamento dell'Unione europea, così come in trattati internazionali³⁷ ratificati e resi esecutivi in Italia. In questi casi, stante la primazia del diritto dell'Unione europea e la "costituzionalizzazione" dei trattati internazionali (e del diritto consuetudinario internazionale) operata dagli articoli 10, 11 e 117 Cost., a tali principi deve essere parimenti attribuito un rango superiore a quello delle leggi infracostituzionali.³⁸

2.3. Classificazione dei principi

2.3.1. In seno alla famiglia dei principi, la distinzione che si usa delineare con maggiore frequenza è quella tra principi fondamentali e principi generali. A ben vedere, tuttavia, le due

giustificazione morale e giuridica, in L. GIANFORMAGGIO – E. LECALDANO (a cura di), *Etica e diritto. Le vie della giustificazione razionale*, Roma-Bari, 1986, pp. 151 ss.

³⁵ Questo comporta, ovviamente, che la qualificazione di una norma quale principio (fondamentale) risulti essere generalmente - escludendo il caso in cui sia il legislatore a qualificare la norma come tale - l'effetto di una attività intellettuale di valutazione. Si veda, in proposito, C. LUZZATI, *La vaghezza delle norme. Un'analisi del linguaggio giuridico*, Milano, 1990, pp. 262 ss.

³⁶ Si veda, in senso conforme, R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, p. 291.

³⁷ Si pensi dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, firmata a Roma, il 4 novembre 1950).

³⁸ Nel caso dei principi unionali, peraltro, la diretta applicabilità nell'ordinamento nazionale del diritto dell'Unione europea determina una espansione della forza di tali principi - in termini procedimentali - rispetto a quelli di fonte costituzionale, stante l'obbligo gravante sul giudice e la pubblica amministrazione di riconoscere la prevalenza dei suddetti principi rispetto alle eventuali norme confliggenti di diritto interno e di disapplicare queste ultime senza attendere l'intervento abrogante della Corte Costituzionale (cfr. CGUE, causa 26/62, *Van Gend en Loos*; CGUE, causa 6/64, *Costa c. ENEL*; Corte cost., n. 183/1973; Corte cost., n. 170/1984).

categorie non sono mutuamente esclusive, in quanto le stesse sono il risultato di partizioni tassonomiche fondate su criteri differenti, sebbene in parte sovrapponibili.³⁹

Da un lato, come accennato, i principi fondamentali sono quelli che informano l'ordinamento (o un suo settore). In questa prospettiva, l'aggettivo "fondamentale" appare quindi utilizzato per denotare la specifica funzione fondante di un principio in seno all'ordinamento. Diversamente, l'uso dell'aggettivo "generale" pone l'accento sull'ampia estensione applicativa del principio, il quale rileva per tutto l'ordinamento giuridico, ovvero per una intera branca dello stesso.⁴⁰ Così ricostruiti, i due termini non risultano essere né sinonimi, né antinomici, concernendo profili diversi dei principi di diritto.⁴¹

2.3.2. Una seconda distinzione è quella tra principi espressi e principi inespressi (o impliciti),⁴² i primi essendo quelli che sono esplicitamente formulati in una disposizione legislativa ed i secondi rinvenendosi, invece, in assenza di una specifica disposizione che li formuli,⁴³ in via di astrazione ed integrazione giuridica a partire dal variegato sistema delle fonti.⁴⁴

³⁹ Si vedano, sul punto, F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, in Enc. Giur. Treccani, Vol. XXIV, Roma, 1991, pp. 14 ss.; R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, pp. 284 ss.

⁴⁰ Sulla possibilità che un principio generale attenga ad uno specifico settore o (micro)sistema normativo, R. GUASTINI, *Principi di diritto*, in Digesto delle discipline civilistiche, vol. XIV, Torino, 1996, pp. 346 ss.; C. LUZZATI, *La vaghezza delle norme. Un'analisi del linguaggio giuridico*, Milano, 1990, p. 330; N. IRTI, *L'età della decodificazione*, Milano, 1999, p. 186.

⁴¹ Peraltro, mentre i principi fondamentali paiono integrare, almeno nella maggior parte dei casi, anche il requisito della generalità, in quanto è la loro stessa funzione di fondamento dell'ordinamento, o di un suo settore, che ne richiede un'ampia e tendenzialmente generale applicazione, non è altrettanto vero il contrario. Appare, infatti, possibile il caso di principi caratterizzati da un ampio ambito di applicazione, ai quali tuttavia non sembra di potersi riconoscere la funzione di fondamento dell'ordinamento giuridico, o di un settore dello stesso (cfr. F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, in Enc. Giur. Treccani, Vol. XXIV, Roma, 1991, p. 14 ss.; R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, pp. 285 ss.).

⁴² Cfr., *ex multis*, F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, in Enc. Giur. Treccani, Vol. XXIV, Roma, 1991, p. 2.

⁴³ Ossia, i c.d. principi "privi di disposizione" (cfr. G. PINO, *Principi e argomentazione giuridica*, in *Ars Interpretandi. Annuario di ermeneutica giuridica*, 2009, pp. 131 ss.; G. PINO, *L'interpretazione nello Stato costituzionale*, in F. SORRENTINO - G. PINO (a cura di), *Le fonti in generale e l'interpretazione*, Torino, 2021, pp. 352 ss.

⁴⁴ Dunque, mentre i principi espressi sono elaborati in via interpretativa a partire dalla disposizione giuridica che li reca (M. JORI, *Saggi di metagiurisprudenza*, Milano, 1985, pp. 309 ss.), i principi inespressi si ritengono elaborati non in via strettamente interpretativa – in quanto

Per entrambi è, dunque, in ogni caso possibile individuare una fonte normativa⁴⁵ che in modo diretto (per i principi espressi) o indiretto (per i principi inespressi) costituisca il punto di partenza per la elaborazione, in via interpretativa o integrativa, dei principi stessi.⁴⁶ Tale conclusione implica, inoltre, che sia possibile ricondurre ogni principio ad uno specifico rango, corrispondente a quello della fonte giuridica dalla quale il principio direttamente o indirettamente promana.⁴⁷

2.3.3. Proprio con riferimento al rispettivo rango nel sistema gerarchico delle fonti è poi possibile distinguere tra principi legislativi (infracostituzionali),⁴⁸ principi costituzionali e principi unionali.

I primi, che trovano la loro fonte negli atti legislativi avente forza di legge, sono soggetti a verifica di conformità con i principi di

manca, in tal caso, una disposizione scritta alla quale attribuire un significato attraverso un procedimento ermeneutico – ma, piuttosto, per il tramite di integrazione giuridica, in virtù della quale il principio viene estratto (ed astratto) da una o, più frequentemente, da una pluralità di norme. In tale processo di estrazione, una particolare rilevanza è ricoperta dalla individuazione della *ratio* e degli elementi caratterizzanti della norma (o norme) presa a riferimento, in quanto il principio è abitualmente ricavato proprio quale generalizzazione della *ratio* e degli elementi caratterizzanti tale norma (o norme). Tale procedimento, peraltro, cagiona l'ulteriore effetto di ammettere o necessitare l'estensione della disciplina o taluni degli effetti giuridici di tale norma (o norme) a fattispecie simili (ma estranee) a quelle riconducibili al suo ambito di applicazione attraverso un processo di integrazione analogica (cfr., per tutti, N. BOBBIO, *L'analogia nella logica del diritto*, Torino, 1938). Per un approccio metodologico formalmente difforme, che si fonderebbe – asseritamente – non sull'astrazione e generalizzazione della *ratio* di specifiche disposizioni normative, bensì sull'elaborazione di ipotesi riguardanti i principi latenti nell'ordinamento giuridico e sulla successiva verifica (di conferma) di una loro concretizzazione in specifiche disposizioni normative, si veda C. LUZZATI, *La vaghezza delle norme. Un'analisi del linguaggio giuridico*, Milano, 1990, pp. 266 ss.

⁴⁵ Ossia una disposizione, o una pluralità di disposizioni.

⁴⁶ Cfr. S. BARTOLE, *Principi generali del diritto. Diritto costituzionale*, in Enc. dir., XXXV, Milano, 1986, pp. 525 ss.

⁴⁷ Si veda, in materia tributaria, il saggio di A. CARINCI, *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei modelli di tutela*, in A. CARINCI – T. TASSANI (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, pp. 3 ss., che sviluppa il tema con specifico riferimento al sistema dei diritti del contribuente.

⁴⁸ Si deve, tuttavia, rilevare, che frequentemente i principi ricavabili dalla legislazione ordinaria sono riconducibili a valori di ordine costituzionale, di talché finiscono per essere sussunti in questi ultimi, perdendo dunque una loro specifica autonomia assiologica e rilevanza ermeneutica (cfr., in senso analogo, F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, in Enc. giur. Treccani, XXIV, Roma, 1991, p. 2).

rango superiore (costituzionali o unionali)⁴⁹ e sono, inoltre, soggetti ad abrogazione e deroga da parte di leggi ordinarie ed atti equiparati, senza che il loro *status* di principi ne possa impedire la caducazione o la deroga.⁵⁰

Anche in ambito tributario, si riscontrano, peraltro, numerosi principi di rango legislativo (infracostituzionali), sia relativi a specifici tributi, come i principi di tassazione del reddito netto,⁵¹ di simmetria e di continuità dei valori⁵² in materia di reddito di impresa e il principio di neutralità con riferimento all'imposta sul valore aggiunto,⁵³ sia principi trasversali, quali – a titolo meramente esemplificativo – il divieto di doppia imposizione,⁵⁴

⁴⁹ Cfr. A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in Riv. dir. trib., 2013, pp. 875 ss.

⁵⁰ Si veda, in senso conforme, R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, p. 292; A. CARINCI, *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei modelli di tutela*, in A. CARINCI – T. TASSANI (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, p. 7.

⁵¹ Corte Cost., n. 262 del 2020.

⁵² Cfr., per tutti, R. LUPI, *Diritto delle imposte*, Milano, 2020, p. 123. Si vedano anche G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione*, in A. CARINCI – T. TASSANI (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, pp. 235 ss.; G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedurali*, Padova, 2001, pp. 472 ss.; G. ARDIZZONE, *Il principio del ne bis in idem nell'imposizione diretta (Contributo ad un'analisi della duplicazione di diritto interno)*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1972, I, pp. 116 ss. e pp. 175 ss.; M. C. FREGNI, *Appunti in tema di doppia imposizione intera*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1993, II, pp. 14 ss.; E. MARELLO, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in Giur. cost., 1997, pp. 4127 ss.

⁵³ Si vedano, ex multis, F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, pp. 89 ss.; A. COMELLI, *Il principio della neutralità dell'IVA nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, in Riv. dir. trib., 1995, II, pp. 954 ss.; L. STRIANESE, *Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'IVA e principio di proporzionalità*, in Riv. dir. trib., 2012, II, pp. 43 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La neutralità dell'IVA tra effettività e cautele*, in Rass. trib., 2016, pp. 905 ss.; F. CASTAGNARI, *Neutralità dell'IVA ed operazioni intracomunitarie. Il «neoformalismo» dei recenti sviluppi normativi comunitari in parziale deregulation al substantial approach della Corte di Giustizia dell'U.E.*, in Riv. dir. trib., 2020, I, pp. 455 ss.

⁵⁴ Il quale, sebbene recato espressamente soltanto con riferimento alle imposte sui redditi (ex articolo 163 del TUIR ed articolo 67 del DPR 600/1973), è considerato un principio generale applicabile a tutte le imposte. Cfr. G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, pp. 133 ss.; E. DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997, p. 49; M.C. FREGNI, *Appunti in tema di "doppia imposizione" interna*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1993, II, pp. 14 ss.; E. MARELLO, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in Giur. cost.,

il diritto al rimborso, il principio di autotutela, il diritto all'assistenza del difensore tributario, il principio di chiarezza e motivazione degli atti impositivi, il principio del divieto di abuso del diritto tributario⁵⁵ e, più in generale, i diritti di buona legislazione ed amministrazione riconosciuti (ma non creati, in quanto preesistenti) dallo Statuto dei diritti del contribuente,

1997, pp. 4127 ss.; G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedimentali*, Padova, 2001, pp. 232 ss.

⁵⁵ Sul tema del divieto di abuso del diritto la produzione dottrinale negli ultimi quindici anni è stata particolarmente copiosa. Si vedano, *ex multis*, G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009; G. Corasaniti, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, pp. 213 ss.; A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, pp. 463 ss.; A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 401 ss.; F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di «utilizzo abusivo di norme fiscali di favore»*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, pp. 197 ss.; V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 390 ss.; A. MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 1988 ss.; D. STEVANATO, R. LUPI, *Elusione e abuso del diritto come nuova frontiera dell'«inferno di ciò che è palese»*, in *Dialoghi Tributarî*, 2009, pp. 593 ss.; G. CORASANITI, *L'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro e gli strumenti di contrasto all'elusione: brevi spunti ricostruttivi a margine di due contrastanti pronunce della giurisprudenza di merito*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, pp. 565 ss.; A. MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, pp. 801 ss.; E. MARELLO, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedimentali e processuali*, in *Giurisprudenza Italiana*, 2010, pp. 1731 ss.; G. FRANSONI, *Appunti su abuso di diritto e «valide ragioni economiche»*, in *Rass. Trib.*, 2010, pp. 932 ss.; A. GIOVANNINI, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. Trib.*, 2010, pp. 982 ss.; M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013; G. CORASANITI, *Le garanzie procedimentali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, pp. 1838; G. FALSITTA, *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, pp. 707 ss.; F. GALLO, *Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, pp. 429 ss.; F. PAPARELLA, *Abuso del diritto: oneri procedimentali e requisiti essenziali dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, pp. 235 ss.; G. FALSITTA, *Unità e pluralità del concetto di abuso del diritto nell'ordinamento interno e nel sistema comunitario*, *Riv. dir. trib.*, 2018, I, pp. 455 ss.; V. VELLUZZI, *Abuso del diritto e interpretazione giuridica. Alcune questioni e una proposta*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, pp. 497 ss.

molti dei quali possono essere anche ricondotti a principi costituzionali.⁵⁶

I principi costituzionali, con riferimento ai quali si permetta il rinvio ad un precedente saggio pubblicato sulle pagine di questa Rivista,⁵⁷ possono essere abrogati o emendati esclusivamente ad opera di leggi costituzionali, con l'eccezione, peraltro, dei c.d. "principi supremi" che si ritengono sottratti a revisione costituzionale.⁵⁸ Tra i principi di rango costituzionale sono anche annoverabili quelli recati da convenzioni internazionali ratificate e rese esecutive in Italia, che assumono tale rango quali norme interposte ex articolo 117, comma 1, Cost.⁵⁹, così come i principi consuetudinari di diritto internazionale, ai quali l'ordinamento italiano si conforma ai sensi dell'articolo 10 Cost.

Il loro rango sovraordinato determina l'illegittimità costituzionale delle norme di fonte ordinaria o secondaria che si pongano in contrasto con essi, la quale può condurre all'abrogazione (totale o parziale), all'integrazione additiva e derogatoria,⁶⁰ ovvero alla sostituzione⁶¹ delle relative

⁵⁶ Si veda, in merito, la pregevole opera ricognitiva e di sistematizzazione operata in A. CARINCI – T. TASSANI (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, e, in particolare, nel saggio ivi contenuto di A. CARINCI, *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei modelli di tutela*, pp. 3 ss.

⁵⁷ P. ARGINELLI, *Sistematica tributaria dei principi costituzionali e integrazione giuridica*, in *Giur. imposte*, 2022/4, pp. 1 ss.

⁵⁸ Si vedano F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. Giur. Treccani*, Vol. XXIV, Roma, 1991, pp. 10 ss.; S. BARTOLE, *Principi generali del diritto. Diritto costituzionale*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, pp. 508 ss.; S.M. CICCONE, *La revisione della costituzione*, Padova, 1972, pp. 134 ss.; C. MORTATI, *Concetto, limiti, procedimento della revisione costituzionale*, in *Riv. trim. dir. pub.*, 1952, pp. 3 ss. Cfr. anche Corte cost., n. 1146/1988.

⁵⁹ Cfr. F. SALERNO, *Il neo-dualismo della Corte costituzionale nei rapporti tra diritto internazionale e diritto interno*, in *Rivista di diritto internazionale*, 2006, pp. 340 ss.; F. GHERA, *I vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali nei confronti della potestà legislativa dello Stato e delle Regioni*, in P. CARNEVALE – F. MODUGNO, *Trasformazioni della funzione legislativa*, Milano, 2003, pp. 69 ss.

⁶⁰ C. LAVAGNA, *Sulle sentenze additive della Corte costituzionale*, in *AA.VV., Scritti in onore di Gaspare Ambrosini*, Milano, 1970, II, pp. 1131 ss.; F. MODUGNO – P. CARNEVALE, *Sentenze additive, «soluzione costituzionalmente obbligata» e declaratoria di inammissibilità per mancata indicazione del «verso» della richiesta addizione*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1990, pp. 519 ss.

⁶¹ F. MODUGNO, *Corollari del principio di «legittimità costituzionale» e sentenze «sostitutive» della Corte*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1969, pp. 91 ss.

disposizioni legislative per effetto di sentenze della Corte costituzionale.

Parzialmente difforme è, invece, l'efficacia dei principi unionali nell'ordinamento interno.⁶² Non tanto per la loro, ovvia, capacità di resistenza alle modifiche legislative ordinarie e – in larga parte – anche di matrice costituzionale, quanto piuttosto per gli effetti ed il procedimento di accertamento del contrasto tra le norme interne ed i suddetti principi unionali.⁶³

In relazione al primo profilo,⁶⁴ la rilevante norma interna non è abrogata in ragione del suo contrasto con un principio unionale, né integrata per effetto di una pronuncia manipolativa *erga omnes*. Al contrario, pur rimanendo in vigore e generalmente efficace in seno all'ordinamento interno, essa è in tutto o in parte disapplicata o integrata in relazione alle fattispecie concrete con riguardo alle quali trovi parallela applicazione il sovraordinato principio europeo.⁶⁵ Inoltre, con riferimento al secondo profilo, il giudizio è diffuso e non accentrato, come invece avviene in ipotesi di declaratoria di incostituzionalità. Ogni giudice⁶⁶ è infatti competente (e tenuto) ad accertare l'eventuale contrasto tra norma interna e principi unionali e, in caso di dubbio, è altresì legittimato a sospendere il procedimento giurisdizionale⁶⁷ ed a porre un quesito pregiudiziale interpretativo alla Corte di giustizia dell'Unione europea.⁶⁸

⁶² Per un'analisi della rilevanza di tali principi ai fini dell'interpretazione del diritto interno, tema che esula dall'oggetto del presente saggio, si rinvia, *inter alia*, ad A. BERNARDI (a cura di), *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea. Profili e limiti di un vincolo problematico*, Napoli, 2015 ed ai copiosi riferimenti *ivi*.

⁶³ Tali peculiari caratteristiche applicative dei principi europei costituiscono il precipitato della primazia e diretta applicabilità di tali principi nell'ordinamento degli Stati membri (cfr. CGUE, causa 26/62, *Van Gend en Loos*; CGUE, causa 6/64, *Costa c. ENEL*; Corte cost., n. 183/1973; Corte cost., n. 170/1984).

⁶⁴ Con riferimento al quale si rimanda, in particolare, a C. BUCCICO, *Vincoli comunitari alla potestà legislativa in materia tributaria: l'incidenza in tema di fiscalità diretta*, in A. MERONE (a cura di), *La tutela dei diritti del contribuente tra Corti europee e giustizia interna*, Napoli, 2018, pp. 57 ss.; P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2022, in specie pp. 86 ss.

⁶⁵ CGUE, causa 26/62, *Van Gend en Loos*; CGUE, causa 35/76, *Simmenthal c. Ministero delle Finanze*; CGUE, causa C-224/97, *Erich Ciola*.

⁶⁶ E finanche l'amministrazione pubblica, nell'esercizio delle proprie funzioni (CGUE, causa C-224/97, *Erich Ciola*).

⁶⁷ Ovvero obbligato a farlo, nel caso esso sia un giudice di ultima istanza, quale la Corte di Cassazione.

⁶⁸ Articolo 267, commi 2 e 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

2.4. Applicazione dei principi a fini interpretativi ed integrativi

2.4.1. La rilevanza dei principi in sede di applicazione del diritto, con particolare riguardo all'utilizzo degli stessi ai fini interpretativi, nonché di integrazione e produzione di norme giuridiche,⁶⁹ deve ricondursi all'idea del diritto come sistema,⁷⁰ dalla quale discendono i corollari della tendenziale coerenza, consequenzialità e sistematicità del complesso normativo che quel sistema costituisce.⁷¹

E' infatti la concezione del complesso normativo come sistema (o sottosistema), informato dai principi che gli sono propri,⁷² che richiede che l'interpretazione delle disposizioni⁷³ e la produzione ed il modellamento delle norme giuridiche, da parte degli operatori del diritto che ne sono legittimati,⁷⁴ siano conformi ai suddetti principi.⁷⁵ In questa prospettiva, quale che

⁶⁹ Sul tema, in termini generali, si vedano, ad esempio, V. CRISAFULLI, *I principi costituzionali dell'interpretazione e applicazione delle leggi*, in AA.VV., *Scritti giuridici in onore di Santi Romano*, Padova, 1940, vol. I, pp. 680 ss.; G. ALPA, *I principi generali*, in AA. VV., *Le fonti del diritto italiano. 2. Le fonti non scritte e l'interpretazione*, Trattato di diritto civile diretto da R. Sacco, Torino, 1999, pp. 351 ss.; R. GUASTINI, *Principi di diritto*, in *Digesto delle discipline civilistiche*, vol. XIV, Torino, 1996, pp. 341 ss.

⁷⁰ Sulle diverse nozioni di "sistema giuridico" e sugli elementi che lo caratterizzano, si vedano, *inter alia*, G. LAZZARO, *Sistema giuridico*, in *Novissimo digesto italiano*, XVII, Torino, 1970; F. MODUGNO, *Sistema giuridico*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma XXIX, 1993; N. BOBBIO, *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Torino, 1958, cap. III; J. RAZ, *The concept of a legal system. An Introduction to the Theory of Legal System*, Oxford, 1980.

⁷¹ Cfr. N. LIPARI, *Sistematica giuridica e nuovo contrattualismo*, in Riv. dir. civ., 1986, pp. 226 ss.; G. TARELLO, *Cultura giuridica e politica del diritto*, Bologna, 1988, pp. 164 ss.

⁷² Sul pluralismo dei sistemi giuridici, anche all'interno dell'ordinamento nazionale, e sull'impatto in tal senso prodotto dalla legislazione "speciale", si veda, su tutti, N. IRTI, *L'età della decodificazione*, Milano, 1979. Sul pluralismo dei (sotto)sistemi giuridici che caratterizza l'ordinamento tributario, cfr. E. DE MITA, *La legalità tributaria*, Milano, 1993, pp. 30 ss.; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, pp. 338 ss.; G. MELIS, *L'interpretazione del diritto tributario*, Padova, 2003, pp. 168 ss.; G. MELIS, *Ragionevolezza, proporzionalità e giudizio di legittimità costituzionale in materia tributaria*, in *Diritto e processo tributario*, 2018, pp. 189 ss. Cfr. anche Corte Cost., n. 392 del 1993, e n. 430 del 1995.

⁷³ Tale interpretazione è, infatti, riconducibile alla famiglia degli argomenti interpretativi "sistemati" (cfr. sul punto, ad esempio, R. GUASTINI, *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano, 1993, pp. 381 ss.).

⁷⁴ Tra i quali rientrano i giudici tributari, gli Ermellini e la Corte costituzionale.

⁷⁵ Si veda, in senso analogo, G. TARELLO, *Gli argomenti retorici dei giuristi nella interpretazione del diritto*, in Riv. dir. Civ., 1977, p. 702. Sulla rilevanza

sia la nozione di sistema giuridico specificamente accettata dal soggetto che si trovi ad applicare il diritto (tributario), tale sistema opera quale premessa metodologica alla costruzione, in via interpretativa o integrativa, del diritto.⁷⁶

2.4.2. È generalmente accettato che i principi solitamente non si applichino in chiave categorica (come viceversa normalmente accade con riferimento alle regole giuridiche), di guisa che al verificarsi di determinati presupposti segua uno specifico effetto giuridico, bensì in modo flessibile in ragione della loro (assunta) struttura a fattispecie aperta e defettibilità. Parimenti, i principi sono usualmente applicati secondo una logica ponderativa⁷⁷ che ne modifica la rilevanza, anche relativa rispetto ad altri, confliggenti, principi (e, talvolta, regole), in ragione delle circostanze che caratterizzano la fattispecie.

Peraltro, tali peculiari modalità di impiego e costruzione dei principi, rispetto a quanto comunemente accettato con riferimento alle regole, possono talvolta spingere l'operatore giuridico ad una valorizzazione degli elementi distintivi della norma oggetto di applicazione al fine di giustificare la qualificazione della stessa come principio, piuttosto che come regola, così da assicurarne una costruzione ed applicazione più flessibile, la quale risulterebbe maggiormente problematica da

dei principi ai fini interpretativi e produttivi di norme nell'ordinamento (sistema) tributario, si vedano, *inter alia*, M. INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributaria*, in Rass. trib., 1990, pp. 173 ss.

⁷⁶ Di "sistematicità" come "categoria metodologica", "utile per la ricostruzione di schemi concettuali per una indagine sulla materia" e per "individuare taluni fattori suscettibili di influenzare il processo ermeneutico", parla ad esempio Melis (G. MELIS, *L'interpretazione del diritto tributario*, Padova, 2003, p. 178).

⁷⁷ Sulla nozione di "ponderazione giuridica" e sul connesso principio del bilanciamento attraverso la individuazione di gerarchie relative, assiologiche e mobili, tra principi confliggenti, si vedano, *ex multis*, G. PINO, *Principi e argomentazione giuridica*, in Ars Interpretandi. Annuario di ermeneutica giuridica, 2009, p. 30; G. PINO, *Diritti e interpretazione. Il ragionamento giuridico nello Stato costituzionale*, Bologna, 2010, cap. VII; B. CELANO, *Come deve essere la disciplina costituzionale dei diritti?*, in S. Pozzolo (a cura di), *La legge e i diritti*, Torino, 2002; R. GUASTINI *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, 2004, pp. 216 ss; R. ALEXY, *Teoria dei diritti fondamentali*, Bologna 2012, in particolare cap. III e VI; R. BIN, *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992.

argomentare⁷⁸ ove la rilevante norma fosse ricondotta alla famiglia delle regole.⁷⁹

2.4.3. Proprio in virtù di tali caratteristiche, nonché (soprattutto) della loro frequente primazia gerarchica o assiologica rispetto alle regole giuridiche, l'applicazione dei principi si risolve anzitutto e frequentemente nella interpretazione e costruzione conforme delle norme⁸⁰ che a tali principi sono riconducibili e nei quali trovano il proprio fondamento o giustificazione.⁸¹

Tale influenza si può, in particolare, estrinsecare in una interpretazione conforme in senso stretto, ove alle disposizioni caratterizzate da vaghezza o ambiguità è attribuito il significato che, tra quelli semanticamente e sintatticamente possibili, risulta maggiormente coerente con il rilevante principio giuridico.⁸²

Ma è altresì possibile che l'influenza del principio sia tale da giustificare, agli occhi dell'operatore del diritto, una costruzione della regola che superi i ragionevoli limiti semantici e sintattici della disposizione, ad esempio richiedendo una integrazione analogica della fattispecie astratta di quest'ultima, o imponendo una compressione di tale fattispecie attraverso il riconoscimento di una eccezione implicita che renda la regola defettibile.⁸³ Tali costruzioni normative, che non ci paiono

⁷⁸ Sebbene non preclusa: si pensi ai casi di regole defettibili, o rese defettibili dalla loro costruzione conforme a principi.

⁷⁹ Si vedano, in merito, G. MANIACI, *Razionalità ed equilibrio riflessivo nell'argomentazione giudiziale*, Torino, 2008, p. 302; G. PINO, *Principi e argomentazione giuridica*, in *Ars Interpretandi. Annuario di ermeneutica giuridica*, 2009, pp. 32 ss.

⁸⁰ Solitamente regole, ma potenzialmente anche principi.

⁸¹ È questo il caso, ad esempio, dell'utilizzo dei principi impliciti, ricavati per abduzione da regole recate da disposizioni scritte, i quali – in un processo ermeneutico circolare – orientano poi l'interpretazione di quelle stesse regole a partire dalle quali gli stessi sono stati ricavati.

⁸² È questo il caso della c.d. interpretazione adeguatrice, che si realizza con riferimento non solo ai principi costituzionali o, in ogni caso, a principi gerarchicamente sovraordinati (ad esempio quelli che promanano dall'ordinamento dell'Unione europea, o quelli recati da una legge delega rispetto all'interpretazione di una disposizione del decreto legislativo delegato), ma parimenti avendo riguardo ad altri principi dell'ordinamento non gerarchicamente, ma assiologicamente, sovraordinati alle disposizioni oggetto di interpretazione (cfr., sul punto, E. DICIOTTI, *Interpretazione della legge e discorso razionale*, Torino, 1999, pp. 427 ss.; R. GUASTINI, *Interpretare e argomentare*, Milano, 2011, p. 190).

⁸³ Cfr. H.L.A. HART, *Postscript*, in *The Concept of Law*, Oxford, 1994, pp. 259 ss.; B. CELANO, *Principi, regole, autorità*, in *Europa e diritto privato*, 2006, pp. 1061 ss.; E. DICIOTTI, *Interpretazione della legge e discorso razionale*, Torino, 1999, pp. 427 ss.; F. SORRENTINO, *I principi generali*

ascrivibili all'attività interpretativa in senso proprio (o stretto), risultano piuttosto riconducibili all'opera di produzione non legislativa del diritto attraverso la tecnica dell'integrazione positiva (analogia) e negativa (compressione dell'ambito di applicazione della norma, resa defettibile).⁸⁴

2.4.4. Come noto, l'analogia *legis*⁸⁵ si fonda sull'accertamento dell'esistenza di una lacuna normativa (tecnica) e sulla estensione a tale fattispecie della disciplina prevista con riferimento ad una fattispecie formalmente distinta, ma ad essa assimilabile alla luce della *ratio* che giustifica la disciplina oggetto di estensione.

Ebbene, ai fini della identificazione della suddetta *ratio* i principi possono esercitare un ruolo rilevante, sia in ragione del fatto che tale finalità può concretizzarsi in una specifica

dell'ordinamento giuridico nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto, in *Diritto e società*, 1987, pp. 186 ss.

⁸⁴ La scelta di ricondurre o meno l'attività di produzione integrativa del diritto nell'ambito della interpretazione è questione di personale sensibilità e convenzioni terminologiche. L'utilizzo, nel presente saggio, di una nozione stringente di interpretazione (in senso stretto), come formalmente distinta dall'attività di integrazione giuridica (nella quale sono riconducibili quelle tecniche argomentative che non si limitano ad una attribuzione di significati semanticamente possibili alle rilevanti formulazioni normative, ma operano una integrazione normativa positiva – colmando lacune in via analogica – o negativa – rendendo una regola defettibile attraverso l'argomento dissociativo – o finanche risolvendo in altro modo antinomie normative). Con riferimento alla definizione di attività interpretativa si vedano, tra gli altri, E. DICHIOTTI, *Interpretazione della legge e discorso razionale*, Torino, 1999, pp. 201 ss.; R. GUASTINI, *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano, 1993, pp. 323 ss e pp 363 ss.

⁸⁵ Il cui legittimo impiego in sede di applicazione del diritto è espressamente sanzionato dall'articolo 12, comma secondo, delle disposizioni sulla legge in generale, preliminari al Codice Civile, a mente del quale “[s]e una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe”. Nonostante il fatto che la rubrica dell'articolo 12 delle Preleggi faccia riferimento alla interpretazione della legge, nella prospettiva adottata in questo saggio il secondo comma deve leggersi come disciplinante talune modalità di integrazione normativa, piuttosto che di interpretazione in senso stretto (cfr., in senso analogo, V. VELLUZZI, *Le Preleggi e l'interpretazione. Un'introduzione critica*, Pisa, 2013, pp. 84 ss.). Sulla relazione tra articolo 12 delle disposizioni sulla legge in generale e i principi costituzionali si rimanda, *ex multis*, all'analisi critica di P. PERLINGIERI, *L'interpretazione della legge come sistematica e assiologia. Il broccardo in claris non fit interpretatio, il ruolo dell'art. 12 disp. Prel. Cod. civ. e la nuova scuola dell'esegesi*, in *Rass. dir. civ.*, 1985, pp. 990 ss. ed agli ulteriori riferimenti *ivi*. Cfr. anche V. RIZZO, *Le disposizioni preliminari*, in P. PERLINGIERI (a cura di), *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, Napoli, 1991, sub art. 12 disp. prel. Cod. Civ., pp. 87 ss.; L. MOSSINI, *Il significato proprio delle parole e l'intenzione del legislatore*, in *Riv. dir. civ.*, II, 1972, pp. 330 ss.

declinazione di un principio generale che giustifica ed informa una molteplicità di norme dell'ordinamento, sia avendo riguardo alla difficoltà pratica che talvolta si incontra nell'individuare la *ratio legis* tra una pluralità di possibili alternative, scelta che può tuttavia essere orientata nel senso di preferire la soluzione che appaia più strettamente conforme ad un principio di rilevanza costituzionale o assiologicamente sovraordinato.⁸⁶

Inoltre, i principi possono essere valorizzati nella fase – preliminare – di accertamento in via interpretativa dell'esistenza di una lacuna normativa (tecnica e, dunque, non assiologica). In questa prospettiva, i principi possono essere ad esempio impiegati a supporto di una interpretazione “stretta” della disposizione che disciplina la fattispecie astratta, tale da determinare l'esistenza di una lacuna normativa, poiché tale interpretazione sarebbe imposta dai, o maggiormente coerente con i, rilevanti principi.⁸⁷

2.4.5. Parimenti, questi ultimi possono supportare l'impiego dell'argomento dissociativo al fine di rendere defettibile una norma giuridica e comprimere – per mezzo di una integrazione negativa – il novero delle fattispecie alle quali tale norma risulterebbe applicabile in base ad una interpretazione semanticamente e sintatticamente ragionevole della rilevante disposizione. In tal caso, il principio sarebbe invocato per argomentare la necessità di escludere dall'ambito di applicazione della norma una certa classe di fattispecie, alle quali, viceversa, la norma si applicherebbe in base a tutte le sue interpretazioni semanticamente e sintatticamente possibili, dando così luogo ad una lacuna di tipo assiologico⁸⁸. Tipicamente, in questi casi, la tesi argomentativa elaborata fa leva sulla inconciliabilità tra il rilevante principio giuridico e gli effetti derivanti dalla applicazione della norma alla classe di fattispecie estromesse per effetto dell'argomento dissociativo.

Peraltro, ad una tale compressione dell'ambito di applicazione di una norma segue di frequente l'applicazione analogica di una

⁸⁶ Inoltre, i principi normalmente assurgono a rilevanza con riferimento all'elaborazione del giudizio di similarità tra fattispecie (*in primis*, il principio di uguaglianza formale, ex articolo 3, comma 1, Cost.).

⁸⁷ È ovviamente possibile impiegare i principi anche in senso opposto, giustificando sulla base di una argomentazione per principi una interpretazione ampia della rilevante disposizione, che determini la mancata emersione della lacuna normativa.

⁸⁸ Ossia derivante da giudizi di valore dell'operatore giuridico, il quale costruisce la lacuna (assiologica, appunto) sulla base di una propria valutazione della portata del rilevante principio con riferimento alla disciplina della predetta sottoclasse di operazioni.

diversa norma alla classe di fattispecie oggetto di estromissione dalla prima. Dunque, in tali casi, alla fase di integrazione negativa segue quella di integrazione positiva. E con riferimento ad entrambe queste fasi i principi possono svolgere un ruolo centrale nel giustificare l'approdo normativo conseguito.

2.4.6. Tanto premesso, è d'uopo rilevare che sia con riferimento all'integrazione positiva, sia nel caso dell'integrazione negativa, l'impiego dei principi appare facilitato da una loro collocazione gerarchica sovraordinata, in seno alla Costituzione o all'ordinamento dell'Unione europea, piuttosto che da una loro mera primazia assiologica, anche in ragione dell'assetto costituzionale che disciplina la ripartizione delle funzioni legislativa e giurisdizionale.⁸⁹

Inoltre, se si esclude il caso dei principi dell'ordinamento europeo, l'impiego dei principi a fini integrativi da parte del giudice comune appare anche limitato (in particolar modo con riferimento all'integrazione negativa) dalla natura rigida della costituzione repubblicana e dalla scelta dei costituenti di delegare in via esclusiva il giudizio di legittimità costituzionale della legge alla Corte costituzionale, secondo il modello del controllo accentrato della legittimità.

2.4.7. In terzo luogo, i principi possono essere talvolta applicati direttamente per decidere una controversia, ove nessuna regola possa essere impiegata a tal fine, neppure per analogia *legis*. Tuttavia, i principi, per essere applicati direttamente, necessitano di essere "concretizzati".⁹⁰ Vale a dire che da essi deve essere estratta una regola giuridica inespressa che sia sufficientemente precisa da essere impiegata con riferimento ad una fattispecie concreta.

Questa attività di costruzione della norma giuridica da applicarsi nel caso oggetto di controversia costituisce il procedimento di integrazione normativa usualmente denominato analogia *iuris*, per effetto del quale si produce – attraverso la concretizzazione di un principio – la regola giuridica che funge da premessa maggiore in un sillogismo giuridico (ossia da premessa normativa nella giustificazione interna del ragionamento giuridico-giudiziale).⁹¹

⁸⁹ Nella materia tributaria, tale ripartizione è scolpita dagli articoli 23, 70, 76, 77 e 101, secondo comma, Cost.

⁹⁰ S. BARTOLE, *Principi costituzionali*, in A. VIGNUDELLI (a cura di), *Lezioni magistrali di diritto costituzionale*, Modena, 2011, pp. 127 ss.; R. GUASTINI, *Interpretare e argomentare*, Milano, 2011, pp. 192 ss.

⁹¹ Cfr. J. WRÓBLEWSKI, *Il sillogismo giuridico e la razionalità della decisione giudiziale*, in P. COMANDUCCI – R. GUASTINI (a cura di), *L'analisi del ragionamento giuridico*, Torino, 1989, pp. 277 ss.

In tali casi, peraltro, il procedimento di concretizzazione del rilevante principio⁹² passa normalmente attraverso l'impiego di altri principi, che fungono da "premessa" del predetto procedimento (per utilizzare una terminologia cara a Guastini).⁹³ La concretizzazione di un principio per effetto dell'influenza che su di esso eserciti un diverso principio può assumere tanto la forma del bilanciamento di principi parzialmente confliggenti, di guisa che la collisione dei principi conduce ad un bilanciamento degli stessi per effetto del quale il principio prevalente risulti in ogni caso limitato o modellato dal principio recessivo⁹⁴, quanto la forma della concorrenza di principi, in cui due principi interdipendenti si rafforzano, sostengono e modellano vicendevolmente.⁹⁵

Peraltro, anche nell'ipotesi dell'analogia *iuris*, è necessario che sia preliminarmente accertata l'esistenza di una lacuna normativa, oppure che l'operatore giudico crei una lacuna assiologica per il tramite dell'argomento dissociativo. Anche in questo caso, dunque, i principi possono essere impiegati tanto per argomentare in via interpretativa l'esistenza di una lacuna normativa, o per produrre attraverso una integrazione negativa una lacuna assiologica, quanto per colmare tali lacune attraverso l'analogia (*iuris*, in questo caso).

2.4.8. Da quanto sopra enunciato discende che l'applicazione dei principi ai fini di disciplinare in concreto una fattispecie può estrinsecarsi in una delle seguenti forme:

- (i) interpretazione conforme di disposizioni (usualmente recanti regole) normative, per effetto della quale, tra i diversi significati che possano essere ragionevolmente attribuiti ad una disposizione in ragione di un'analisi di tipo semantico e sintattico, si seleziona quello (o

⁹² Sulla proceduralizzazione di tale "concretizzazione" nella pratica giuridica e, in particolare, per effetto del richiamo ai precedenti giurisprudenziali (si pensi agli ordinamenti in cui trova applicazione il principio dello *stare decisis*), si veda, *inter alia*, C. SUNSTEIN, *Legal Reasoning and Political Conflict*, Oxford, 1996, p. 40.

⁹³ R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, 2004, p. 216.

⁹⁴ S. BARTOLE, *Principi generali del diritto. Diritto costituzionale*, in Enc. dir., XXXV, Milano, 1986, pp. 515 ss.; B. PASTORE, *Pluralismo delle fonti e interpretazione: il ruolo dei principi generali*, in *Diritto privato, 2001-2002*, p. 79; L. GIANFORMAGGIO, *L'interpretazione della Costituzione tra applicazione di regole ed argomentazione basata su principi*, in L. GIANFORMAGGIO, *Studi sulla giustificazione giuridica*, Torino, 2018, pp. 173 ss.

⁹⁵ Si veda, in merito, V. VILLA, *Costruttivismo e teorie del diritto*, Torino, 1999, pp. 275 ss.

quelli) che non confligge con il rilevante principio, o che ne permette il conseguimento degli obiettivi con maggiore efficacia;

- (ii) costruzione conforme – non interpretativa in senso stretto, ma integrativa – di disposizioni giuridiche, per effetto della quale la portata normativa di una disposizione viene estesa (analogia *legis*) o compressa (produzione di norma defettibile attraverso l'argomento dissociativo) rispetto ai suoi limiti semantici e sintattici;
- (iii) applicazione diretta del principio, previa la sua “concretizzazione” in una regola giuridica (analogia *iuris*); ai fini della concretizzazione di un principio, come precedentemente enunciato, altri principi entrano frequentemente in gioco quali parametri di riferimento (le c.d. “premesse”) che permettono o, almeno, influiscono sulla produzione della regola giuridica per enucleazione;⁹⁶
- (iv) l'utilizzo dei principi in sede di interpretazione conforme e di costruzione conforme negativa (norma defettibile) permette la produzione, rispettivamente, di lacune normative (tecniche) e assiologiche, le quali costituiscono a loro volta il presupposto per l'impiego dei principi attraverso l'analogia *legis* o *iuris*.

3. Interpretazione conforme ai principi costituzionali

3.1. Impiego dei principi costituzionali a fini (strettamente) interpretativi

3.1.1. In linea con quanto evidenziato al paragrafo 2.4, i principi costituzionali possono anzitutto essere impiegati a fini strettamente ermeneutici,⁹⁷ ossia per orientare l'interprete nella

⁹⁶ Non si analizza, nel presente contributo, l'impiego dei principi ai fini della produzione di nuovi principi inespressi, in special modo ove questi ultimi siano considerati principi strumentali necessari all'efficace attuazione dei primi. Su tale tema si vedano, tra gli altri, G. CARCATERRA, *Sulla logica della costruzione dei principi generali*, in AA.VV., *Studi in onore di Franco Modugno*, Napoli, 2011, vol. I, pp. 499 ss.; A. PIZZORUSSO, *Le principe d'égalité dans la doctrine et dans la jurisprudence italiennes*, in *Études et Documents du Conseil d'État*, 48, 1997, pp. 451 ss.

⁹⁷ Sulla rinnovata tendenza all'impiego dei principi costituzionali quale parametro di orientamento ermeneutico, cfr. G. PINO, *L'interpretazione nello Stato costituzionale*, in F. SORRENTINO - G. PINO (a cura di), *Le fonti in generale e l'interpretazione*, Torino, 2021, pp. 338 ss.; L. IANNUCILLI (a cura di), *L'interpretazione secundum constitutionem tra Corte costituzionale e giudici comuni. Brevi note sul tema*, in *Corte Costituzionale - Servizio Studi*

scelta tra due o più significati semanticamente e sintatticamente attribuibili alle rilevanti disposizioni tributarie, come non infrequentemente ha fatto anche il giudice delle leggi attraverso le proprie pronunce interpretative (sulle quali si veda *infra*)⁹⁸. Tale impiego, in ragione della superiorità gerarchica e forza assiologica dei principi costituzionali si impone, peraltro, in modo particolarmente stringente all'interprete.⁹⁹

3.1.2. Riprendendo la tripartizione originariamente elaborata da Tarello,¹⁰⁰ la primazia dei principi costituzionali rispetto alle norme infracostituzionali può influenzare in una molteplicità di modi l'interpretazione di queste ultime.¹⁰¹ Anzitutto, i principi costituzionali possono operare come meri limiti rispetto al risultato dell'attività ermeneutica, di guisa che la norma ricavata in via interpretativa dalla disposizione infracostituzionale non deve confliggere con il rilevante principio costituzionale, ferma restando la più ampia discrezionalità dell'operatore giuridico nella selezione del significato normativo da preferirsi tra quelli semanticamente e sintatticamente possibili che non violino tale principio.

In secondo luogo, i principi costituzionali possono operare, oltre che come limiti (negativi), come parametri per orientare in

e massimario, 2009; A. GIULIANI, *Interpretazione della legge*, in AA.VV., *Trattato di diritto privato diretto da P. Rescigno*, Torino, 1982, XI, p. 229.

⁹⁸ Cfr. G. ZAGREBELSKY – V. MARCENÒ, *Giustizia costituzionale*, Bologna 2012, p. 382; L. MONTESANO, *Sulle sentenze di incostituzionalità "interpretative"*, in AA.VV., *Studi in onore di Biagio Petrocelli*, Milano, 1972, pp. 182 ss.

⁹⁹ Come correttamente rilevato da parte della dottrina, tale processo ermeneutico indirettamente consente di verificare la validità costituzionale delle norme giuridiche che compongono l'ordinamento, incluse quelle tributarie, attraverso una analisi della rispondenza di tali norme ai valori costituzionali. In merito si rimanda, inter alia, a N. BOBBIO, *Sul ragionamento dei giuristi*, in Riv. dir. civ., 1955, pp. 3 ss.; R. GUASTINI, *Dalle fonti alle norme*, Torino, 1990, pp. 199 ss.; F. VIOLA - G. ZACCARIA, *Diritto e interpretazione. Lineamenti di teoria ermeneutica del diritto*, Bari, 1999, p. 332 ss.

¹⁰⁰ G. TARELLO, *Gerarchie normative e interpretazione dei documenti normativi*, in Pol. diritto, 1977, pp. 520 ss.

¹⁰¹ Per un'analisi degli ostacoli che si frappongono alla compiuta realizzazione della interpretazione conforme a Costituzione delle norme che compongono l'ordinamento tributario, si vedano, incisivamente, F. BOSELLO, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in Riv. dir. trib., 1998, I, pp. 1073 ss.; G. MARONGIU, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale dell'ultimo decennio*, in Dir. Prat. trib., 1999, pp. 1764 ss.; G. MELIS, *L'interpretazione del diritto tributario*, Padova, 2003, pp. 341 ss.; G. MELIS, *Ragionevolezza, proporzionalità e giudizio di legittimità costituzionale in materia tributaria*, in *Diritto e processo tributario*, 2018, pp. 197 ss.

positivo l'attività dell'interprete. Per l'effetto, dovrebbero essere preferiti, tra i diversi significati attribuibili alle rilevanti disposizioni legislative, quelli che garantiscano una più efficace realizzazione dei principi costituzionali e che appaiano maggiormente coerenti con essi. Tale secondo approccio, peraltro, può anche condurre a privilegiare l'argomento ermeneutico che parte dai principi rispetto ad altri – confliggenti negli approdi concreti – argomenti interpretativi.

Da ultimo, ove si consideri la norma infracostituzionale come fondata sul principio costituzionale, l'influenza del secondo sulla costruzione della prima risulta ancora più marcata, conducendo finanche ad una parziale obliterazione del dato letterale e sistematico-infracostituzionale della disposizione interpretanda, con effetti che – ad avviso di chi scrive – possono sfociare nell'integrazione normativa.

3.1.3. Uno dei principali problemi ermeneutici, in tali casi, consta nella difficoltà di individuare quali dei (possibilmente) contrastanti principi costituzionali debbano essere assunti a parametro di orientamento interpretativo e, in minor misura, quale delle alternative interpretazioni della rilevante disposizione si appalesi come maggiormente idonea a garantire la concreta attuazione di tali principi.

Questa prospettiva apre alla esigenza per l'interprete di operare esso stesso un proporzionato bilanciamento dei principi costituzionali e dei (sottesi) valori ai quali l'ordinamento si deve necessariamente informare,¹⁰² di guisa che il risultato del bilanciamento costituisca uno dei principali parametri da impiegare al fine di determinare il significato delle disposizioni normative¹⁰³. Tale esigenza si manifesta, peraltro, come una ineludibile conseguenza della progressiva affermazione della strategia elaborata dalla Consulta di coinvolgere i giudici comuni nella funzione di interpretazione *secundum constitutionem* degli atti legislativi attraverso l'esplicita devoluzione a tali giudici del potere-dovere di procedere ad una tale attività ermeneutica prima ed in luogo di investire la Consulta della questione di legittimità costituzionale.¹⁰⁴

¹⁰² Da ciò discende l'assoluta necessità per l'interprete di applicare, in detta fase di bilanciamento, i principi di ragionevolezza e, soprattutto, di proporzionalità descritti al paragrafo 3.1.

¹⁰³ Cfr. L. PERFETTI, *Interpretazione costituzionale e costituzionalità dei valori nell'interpretazione*, in Jus, 1993, pp. 192 ss.

¹⁰⁴ Cfr. L. IANNUCILLI (a cura di), *L'interpretazione secundum constitutionem tra Corte costituzionale e giudici comuni. Brevi note sul tema*, in Corte Costituzionale - Servizio Studi e massimario, 2009.

3.1.4. Ma tali difficoltà non eliminano la funzione sistematizzante dell'ordinamento tributario svolta dai principi costituzionali attraverso l'interpretazione adeguatrice. I principi costituzionali, gerarchicamente ed assiologicamente sovraordinati, dettano i criteri di validità delle norme tributarie e impongono, ove possibile sotto il profilo semantico e sintattico, una interpretazione delle disposizioni fiscali ad essi conforme, così orientando il complesso di tali norme a formare un sistema tendenzialmente unitario (anche se caratterizzato dalla compresenza di più sottosistemi), sia sotto il profilo formale, sia dal punto di vista della coerenza contenutistica.¹⁰⁵

Tale funzione sistematizzante è, ad avviso di chi scrive, non solo utile, ma necessaria a garantire la coerenza dell'ordinamento tributario,¹⁰⁶ coerenza che, come la stessa Consulta ha avuto modo di rilevare, rappresenta un “*valore essenziale dell'ordinamento giuridico di un paese civile, in dispregio del quale le norme che ne fan parte degradano al livello di gregge senza pastore*” ed è “*espressione del principio di eguaglianza di trattamento tra eguali posizioni sancito dall'art. 3*” Cost.¹⁰⁷

3.2. Interpretazione conforme a Costituzione e “dialogo ermeneutico” tra corti

3.2.1. Come detto, sin dall'insediamento della Corte costituzionale¹⁰⁸ si è assistito all'affermarsi di un fenomeno di progressivo coinvolgimento del giudice comune nella funzione di interpretazione conforme a costituzione delle disposizioni legislative. La Consulta ha anzitutto utilizzato a tal fine lo strumento delle pronunce interpretative di rigetto e delle c.d.

¹⁰⁵ Si veda, in tal senso, MELIS, *L'interpretazione del diritto tributario*, Padova, 2003, p. 312. Cfr. anche C. LUZZATI, *La vaghezza delle norme. Un'analisi del linguaggio giuridico*, Milano, 1990, p. 269, il quale individua espressamente, tra le diverse funzioni ascrivibili ai principi del diritto, una funzione unificante; e V. CRISAFULLI, *La costituzione e le sue disposizioni di principio*, Milano, 1952, pp. 40 ss., il quale sottolinea la capacità dei principi costituzionali a produrre unità normativa, a motivo della loro superiorità gerarchica e della loro connessa attitudine a rimodellare ordinamento giuridico.

¹⁰⁶ Cfr. T. PERASSI, *Introduzione alle scienze giuridiche*, Milano, 1953, p. 32, secondo il quale, all'interno degli ordinamenti giuridici, i principi agiscono come collegamenti tra norme al fine di garantire la creazione di un sistema normativo (un “*blocco sistematico*”, per usare la felice metafora dell'autore).

¹⁰⁷ Corte cost., n. 204 del 1982.

¹⁰⁸ La prima istanza di pronuncia interpretativa di rigetto è rinvenibile nella sentenza n. 8 del 1956.

decisioni correttive,¹⁰⁹ in cui la Corte, anziché ritenersi vincolata dall'interpretazione costituzionalmente incompatibile proposta dal giudice remittente, la rifiuta e contestualmente indica la possibilità di dare alla disposizione censurata un'interpretazione adeguatrice idonea ad evitare il contrasto con i rilevanti principi costituzionali.¹¹⁰ Come ripetutamente affermato dalla Corte *“le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali (e qualche giudice ritenga di darne), ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali”*.¹¹¹

Nella prima fase del “dialogo ermeneutico” così instauratosi tra la Consulta ed il giudice (tributario) remittente, a quest'ultimo era richiesto esclusivamente di individuare in via preventiva una interpretazione della rilevante disposizione infracostituzionale da sottoporre alla Corte ai fini del giudizio di legittimità costituzionale. Tale obbligo, posto in capo al giudice remittente, era necessitato dall'inquadramento del giudizio di

¹⁰⁹ Come noto, le decisioni correttive si distinguono dalle pronunce interpretative di rigetto poiché nelle prime Corte non elabora una interpretazione adeguatrice propria, ma rimanda – nel rigettare la questione di costituzionalità – al diritto vivente, che in materia tributaria si estrinseca nell'indirizzo interpretativo dominante nella giurisprudenza della Corte Cassazione.

¹¹⁰ Sulle pronunce interpretative di rigetto la dottrina è amplissima. Si vedano, senza pretesa di esaustività, G. SERGES, *L'interpretazione conforme a Costituzione tra tecniche processuali e collaborazione con i giudici*, in AA.VV., *Scritti in onore di Franco Modugno*, Napoli, 2011, pp. 3353 ss.; R. BIN, *L'applicazione diretta della Costituzione, le sentenze interpretative, l'interpretazione conforme a Costituzione della legge*, in AA.VV., *La circolazione dei modelli e delle tecniche del giudizio di costituzionalità in Europa, Atti del XX Convegno annuale dell'AIC (Roma 27-28 ottobre 2006)*, Napoli, 2010, pp. 201 ss.; R. PERRONE, *Sentenze interpretative di rigetto e illegittimità consequenziale*, in *Giur. cost.*, 2010, I, pp. 939 ss.; G. RESCIGNO, *Quale criterio per scegliere una sentenza interpretativa di rigetto anziché una ordinanza di inammissibilità per mancato tentativo di interpretazione adeguatrice?*, in *Giur. cost.*, 2008, IV, pp. 3362 ss.; G. P. DOLSO, *Prognosi sul futuro delle interpretative di rigetto*, in *Giur. cost.*, 2005, III, pp. 2930 ss.; A. SPADARO, *Limiti del giudizio costituzionale in via incidentale e ruolo dei giudici*, Napoli, 1990, pp. 260 ss.; V. CRISAFULLI, *Le sentenze interpretative della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Studi in memoria di Tullio Ascarelli*, Milano, 1969, pp. 2869 ss.; L. ELIA, *Sentenze “interpretative” di norme costituzionali e vincolo dei giudici*, in *Giur. cost.*, 1966, pp. 1715 ss.; V. CRISAFULLI, *Ancora delle sentenze interpretative di rigetto della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1965, pp. 91 ss.; G. AZZARITI, *Discorso inaugurale al II anno di attività della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1957, pp. 878 ss.

¹¹¹ Si vedano, *ex multis*, Corte cost., n. 356 del 1996; n. 65 del 1999; n. 200 del 1999.

legittimità costituzionale quale giudizio sull'esistenza (o meno) di un insanabile conflitto tra i rilevanti principi affermati dalla Carta e la norma infracostituzionale individuata dal giudice remittente, intesa come significato risultante dall'interpretazione che questi abbia dato alla rilevante disposizione.¹¹²

3.2.2. Tuttavia, a partire dall'inizio degli anni Novanta del secolo scorso, la strategia della Consulta ha subito una evoluzione e la Corte ha iniziato a qualificare l'obbligo di interpretazione preventiva gravante sul giudice remittente come finalizzato ad individuare ed applicare il significato della disposizione che sia conforme a Costituzione e, dunque, a rigettare preventivamente tutti gli altri possibili significati che si pongano in conflitto con la Carta.

In tale rinnovata prospettiva, la Corte ha coerentemente cominciato a sanzionare il mancato tentativo del giudice remittente di operare una interpretazione delle disposizioni legislative conforme ad un principio costituzionale con la pronuncia di inammissibilità.¹¹³ Ad avviso della Consulta, infatti, la *“non adeguata utilizzazione dei poteri interpretativi che la legge riconosce al giudice rimettente e la mancata esplorazione di diverse, pur praticabili, soluzioni ermeneutiche, costituiscono omissioni tali da rendere inammissibile la questione”*.¹¹⁴ Sebbene si tratti formalmente di un onere processuale del quale è gravato il giudice remittente, dal momento che la pronuncia di inammissibilità con cui la Corte sanziona le questioni incidentali sollevate dal giudice senza essersi fatto carico del suddetto preventivo sforzo ermeneutico è determinata da una lacuna della ordinanza di rimessione, l'impatto di tale rinnovato approccio è sostanziale e trasforma l'interpretazione

¹¹² Cfr., inter alia, Corte Cost., n. 225 del 1983.

¹¹³ Si veda, in merito, G. ZAGREBELSKI, *La giustizia costituzionale*, Bologna, 1988, p. 205.

¹¹⁴ Corte Cost., sentenza n. 220 del 2014. Cfr. anche Corte Cost., ordinanza n. 178 del 2009; ordinanze n. 102 e 304 del 2012. Nella prima pronuncia in cui tale nuovo approccio della Corte prese forma, il Giudice delle leggi rilevò espressamente che quando *“il dubbio di compatibilità con i principi costituzionali cada su una norma ricavata per interpretazione da un testo di legge è indispensabile che il giudice a quo prospetti a questa Corte l'impossibilità di una lettura adeguata ai detti principi; oppure che lamenti l'esistenza di una costante lettura della disposizione denunciata in senso contrario alla Costituzione (cosiddetta "norma vivente"). Altrimenti tutto si riduce ad una richiesta di parere alla Corte Costituzionale, incompatibile con la funzione istituzionale di questo”* (Corte cost., n. 456 del 1989).

adeguatrice in funzione sistematizzante dell'ordinamento condivisa tra Consulta e giudici comuni.¹¹⁵

3.2.3. Si è così definitivamente rigettato, da parte della Corte, l'orientamento scettico di chi riteneva criticabili quelle tecniche decisorie che favorivano (*rectius*, incentivavano) il controllo diffuso di costituzionalità, in ragione del fatto che esse creavano un circolo vizioso in sede interpretativa e si ponevano in aperto contrasto con la scelta del Costituente di escludere tale controllo diffuso.¹¹⁶ Il rifiuto di considerare tali critiche da parte della Consulta non implica, tuttavia, che le stesse non dessero evidenza di alcune criticità connesse alla strategia adottata dal Giudice delle leggi.

Anzitutto è indubbio che le pronunce interpretative di rigetto abbiano contribuito ad instillare negli operatori del diritto la consapevolezza della possibilità di valorizzare, anche in materia tributaria, l'argomento sistematico di conformità a Costituzione, il quale, tuttavia, se da una parte favorisce una ricostruzione unitaria e coerente dell'ordinamento (per principi, appunto), dall'altra può contribuire ad alimentare il fenomeno della incertezza giuridica, in specie ove i giudici tendano ad invocare i principi per supportare soluzioni ermeneutiche che si spingono al di là dell'interpretazione in senso stretto delle rilevanti disposizioni legislative e, dunque, ad integrare la legge.¹¹⁷ Tale tipologia di incertezza giuridica, tuttavia, non è integralmente eliminabile, in quanto non esclusivamente radicata nell'uso dell'argomento sistematico per principi, ma anche (e in primo luogo) riconducibile alla intrinseca vaghezza ed ambiguità semantica del linguaggio e, dunque, di ogni disposizione normativa.¹¹⁸ Peraltro, come già si è avuto modo di

¹¹⁵ Si veda, in senso conforme, L. IANNUCILLI (a cura di), *L'interpretazione secundum constitutionem tra Corte costituzionale e giudici comuni. Brevi note sul tema*, in Corte Costituzionale - Servizio Studi e massimario, 2009.

¹¹⁶ Cfr., ad esempio, R. QUADRI, *Applicazione della legge in generale*, in Commentario del Codice Civile a cura di A. Scialoja e G. Branca. Disposizioni sulla legge in generale art. 10-15, Bologna-Roma, 1974, p. 261, secondo cui "Se il Costituente italiano ha escluso il controllo diffuso, non si dovrebbe neppure ammettere che il giudice ordinario si trasformi in interprete della Costituzione per interpretare le norme ambigue. Se un testo si presta ad una interpretazione contraria alla Costituzione va eliminato. Prima della pronuncia della Corte costituzionale come si fa a sapere se l'interpretazione data dalla legge è conforme o contraria alla Costituzione?".

¹¹⁷ Un altro elemento foriero di incertezza giuridica è rinvenibile nella più marcata tendenza dei giudici comuni ad elaborare interpretazioni in aperto conflitto con il diritto vivente, pur di salvaguardare la costituzionalità della norma.

¹¹⁸ G. PINO, *Le circostanze dell'interpretazione*, in F. SORRENTINO - G. PINO (a cura di), *Le fonti in generale e l'interpretazione*, Torino, 2021, pp. 295 ss.;

rilevare,¹¹⁹ tale incertezza può essere limitata attraverso un impiego oculato delle tecniche integrative, sia positive (analogia), sia soprattutto negative (compressione delle norme, rese defettibili attraverso la creazione di lacune assiologiche).

In secondo luogo – e tale profilo appare indubbiamente più complesso – la diffusione dell'argomento sistematico di conformità a Costituzione e la sua elevazione a parametro di ammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale sottoposte al giudizio della Consulta implicano la parziale traslazione in capo ai giudici comuni della funzione di interpretare la Carta. Come già accennato, infatti, l'impiego dei principi costituzionali in sede interpretativa e, *a fortiori*, integrativa richiede (i) la preliminare individuazione dei principi astrattamente rilevanti con riferimento alle disposizioni oggetto di interpretazione, (ii) il loro proporzionato bilanciamento e la loro integrazione, nonché, di frequente, (iii) la concretizzazione degli stessi, al fine di poterli impiegare come concreto parametro ermeneutico. Dunque, l'interpretazione conforme presuppone invariabilmente la preliminare interpretazione sistematica della Costituzione.

Tuttavia, sebbene la riconduzione della Carta nell'oggetto dell'attività ermeneutica del giudice comune (e, più in generale, degli operatori del diritto) implichi, almeno in parte, una invasione di campo in un settore tradizionalmente considerato di competenza della Consulta, non pare che la stessa violi alcun principio costituzionale o generale dell'ordinamento. Non è rinvenibile, infatti, alcuna norma – regola o principio – nel nostro ordinamento che escluda l'interpretazione e l'integrazione conforme a Costituzione e, pertanto, non può logicamente essere esclusa neppure la possibilità per l'operatore di interpretare in via preliminare la Carta al fine di elaborare una norma che sia conforme a Costituzione. Anzi, una pluralità di disposizioni implicano necessariamente il potere dei giudici comuni di interpretare i testi costituzionali nella misura necessaria per valutare la non manifesta infondatezza delle pertinenti questioni di costituzionalità, sia ai fini di redigere l'ordinanza di remissione,¹²⁰ sia allo scopo di

R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, 2004, pp. 73 ss.; E. DICIOTTI, *L'ambigua alternativa tra cognitivismo e scetticismo interpretativo*, Working Paper 45, Siena, 2003; H. L. A. HART, *The Concept of Law*, Oxford, 1994, pp. 124 ss.; C. LUZZATI, *La vaghezza delle norme. Un'analisi del linguaggio giuridico*, Milano, 1990.

¹¹⁹ P. ARGINELLI, *Sistematica tributaria dei principi costituzionali e integrazione giuridica*, in *Giur. imposte*, 2022/4, pp. 1 ss.

¹²⁰ Cfr. articolo 1 della Legge costituzionale n. 1/1948; articolo 23 della Legge n. 87/1953.

respingere le eccezioni di incostituzionalità proposte dalle parti processuali e ritenute manifestamente infondate.¹²¹

Tale ricostruzione è peraltro coerente con la lettera e il fine dell'articolo 134 Cost., che riserva specificamente al Giudice costituzionale la giurisdizione “*sulle controversie relative alla legittimità costituzionale delle leggi*” e non ogni forma di intervento interpretativo avente ad oggetto, anche in chiave meramente funzionale, la Carta.

3.2.4. Come detto, l'impiego da parte della Corte costituzionale di pronunce interpretative di rigetto ha interessato anche la materia tributaria, con frequente riguardo ai diritti dei contribuenti nella fase di attuazione del tributo e, in particolare, alla tutela dell'effettivo diritto di difesa. In tali decisioni, la Corte ha interpretato le disposizioni censurate dal giudice remittente diversamente da quanto fatto da parte di quest'ultimo, scegliendo, dal novero delle interpretazioni ragionevolmente possibili¹²² e non contraddette dal diritto vivente,¹²³ quelle conformi al dettato della Carta, in tal modo rigettando la questione di legittimità nel presupposto che l'interpretazione così elaborata non configgesse con i rilevanti principi costituzionali.

In tale prospettiva, la Consulta – nel ritenere infondata la questione costituzionale sottoposta al suo giudizio – si è espressa ad esempio a favore dell'applicazione estensiva dell'istituto della rimessione in termini, per effetto dell'articolo 6 dello Statuto,¹²⁴ così da assicurare il concreto esercizio del diritto di difesa (ex articolo 24 Cost.) nell'ipotesi in cui la notificazione diretta della cartella ai sensi dell'articolo 26, primo

¹²¹ Cfr. articolo 24 della Legge n. 87/1953.

¹²² La Corte (cfr., *ex multis*, Corte Cost., n. 109 del 1989) ha più volte sottolineato che “*la lettera della legge segna un limite invalicabile delle possibilità di interpretazione: l'interpretazione antiletterale è ammissibile solo quando sia evidente, alla stregua dell'interpretazione storica e/o logico-sistematica, che il legislatore è caduto in un errore di linguaggio o in una falsa demonstratio*”.

¹²³ E. RESTA, *Diritto vivente*, Bari, 2008; V. MARINELLI, *Studi sul diritto vivente*, Napoli, 2008; A. ANZON, *Il giudice a quo e la Corte costituzionale tra dottrina dell'interpretazione conforme a Costituzione e dottrina del diritto vivente*, in *Giur. cost.*, 1998, pp. 1082 ss.; M.R. MORELLI, *Il “diritto” vivente nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Giust. civ.*, 1995, II, pp. 169 ss.; R. MENEGHELLI, *Breve nota sulla tanto diffusa nozione di diritto vivente*, in *Giur. Cost.*, 1994, pp. 2306 ss.; A. PUGIOTTO, *Sindacato di costituzionalità e “diritto vivente”. Genesi, uso, implicazioni*, Milano, 1994; L. MENGONI, *Diritto vivente*, in *Dig. Disc. priv.*, Torino, 1990, pp. 445 ss.; G. ZAGREBELSKY, *La dottrina del diritto vivente*, in *Giur. Cost.*, 1986, pp. 1148 ss.

¹²⁴ Legge n. 212/2000.

comma, d.P.R. n. 602/1973 non abbia permesso al soggetto passivo di avere effettiva conoscenza dell'atto.¹²⁵

Ed ancora, la Corte ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità degli articoli 34 e 41 del D.Lgs. n. 346/1999 in ragione della possibilità di interpretare la rilevante disciplina processuale nel senso che l'acquirente di un bene immobile ereditario, gravato da privilegio speciale a garanzia del pagamento dell'imposta di successione, è legittimato ad opporre in sede di espropriazione le eccezioni non sollevate dal successore *mortis causa* nel caso in cui non abbia partecipato al procedimento promosso nei confronti di questi.¹²⁶

Parimenti, la Consulta ha rilevato l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'articolo 17, ultimo comma, della Legge n. 114/1977, concernente la responsabilità solidale dei coniugi che hanno presentato dichiarazione congiunta, ritenendo che le rilevanti disposizioni processuali dovessero essere interpretate nel senso di garantire in ogni caso alla moglie, solidalmente obbligata al pagamento dell'imposta, di tutelare i propri diritti (anche nel merito della controversia) dinanzi al giudice competente entro i termini decorrenti dalla notifica dell'avviso di mora nei propri confronti, nel caso in cui venisse per la prima volta a conoscenza della pretesa erariale per effetto di tale notifica.¹²⁷

Infine, essa ha rigettato le questioni di costituzionalità relative all'articolo 5 del d.P.R. n. 917/1986 e all'articolo 40, comma 2, del d.P.R. n. 600/73, ritenendo che la rilevante disciplina dovesse essere interpretata nel senso di assicurare che al socio accomandante, privo di legittimazione processuale nel giudizio relativo all'accertamento del reddito societario ai fini dell'ILOR, sia in ogni caso consentita l'impugnativa – anche nel merito – avverso l'atto di accertamento del suo reddito di partecipazione, nonostante l'intervenuta definitività dell'accertamento del reddito della società in accomandita semplice.¹²⁸

3.2.5. L'impiego da parte della Consulta delle pronunce di rigetto con finalità di interpretazione di disposizioni infracostituzionali ha tuttavia incontrato un ostacolo nell'intrinseco limite di efficacia di tali decisioni, che, come noto, non producono effetti *erga omnes*. Infatti, anche nei casi in cui statuiscano indirettamente sull'interpretazione conforme a Costituzione di atti legislativi o aventi forza di legge, esse

¹²⁵ Corte cost., n. 175 del 2018; n. 104 del 2019; n. 2 del 2020.

¹²⁶ Corte cost., n. 386 del 1999.

¹²⁷ Corte Cost., n. 184 del 1989; n. 4 del 1998; n. 36 del 1998.

¹²⁸ Corte cost, n. 5 del 1998; n. 55 del 1998.

restano vincolanti esclusivamente per il giudice *a quo*.¹²⁹ E sebbene, come rilevato da autorevole dottrina,¹³⁰ tali pronunce abbiano una significativa portata sistemica, quali espressioni del principio dell'unità dell'ordinamento giuridico, il quale richiede che alle leggi sia attribuito il significato che ne consenta l'armonica integrazione con i principi costituzionali, e valgano come autorevoli precedenti ai fini ermeneutici, resta il fatto che molti giudici comuni hanno frequentemente disatteso le indicazioni fornite in chiave interpretativa dal Giudice delle leggi attraverso le suddette decisioni di rigetto.¹³¹

Stante tale situazione, per evitare perduranti conflitti interpretativi tra sé ed i giudici comuni, la Consulta ha quindi progressivamente iniziato ad affiancare alle decisioni interpretative di rigetto, prima, le pronunce interpretative di accoglimento, soprattutto doppiando con esse precedenti decisioni interpretative di rigetto, e poi – sempre più frequente – le decisioni c.d. manipolative di accoglimento parziale.

¹²⁹ Cfr., *ex multis*, R. BIN, *L'applicazione diretta della Costituzione, le sentenze interpretative, l'interpretazione conforme a Costituzione della legge*, in AA.VV., *La circolazione dei modelli e delle tecniche del giudizio di costituzionalità in Europa, Atti del XX Convegno annuale dell'AIC (Roma 27-28 ottobre 2006)*, Napoli, 2010, pp. 201 ss.; R. PERRONE, *Sentenze interpretative di rigetto e illegittimità consequenziale*, in *Giur. cost.*, 2010, I, pp. 939 ss.; G. P. DOLSO, *Le interpretative di rigetto tra Corte costituzionale e Corte di Cassazione*, in *Giur. cost.*, 2004, III, pp. 3021 ss.; A. RUGGERI, *Storia di un "falso". L'efficacia inter partes delle sentenze di rigetto della Corte costituzionale*, Milano, 1990; A. SPADARO, *Limiti del giudizio costituzionale in via incidentale e ruolo dei giudici*, Napoli, 1990, pp. 260 ss.; V. CRISAFULLI, *Le sentenze interpretative della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Studi in memoria di Tullio Ascarelli*, Milano, 1969, pp. 2869 ss.; L. ELIA, *Sentenze "interpretative" di norme costituzionali e vincolo dei giudici*, in *Giur. cost.*, 1966, pp. 1715 ss.; V. CRISAFULLI, *Ancora delle sentenze interpretative di rigetto della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1965, pp. 91 ss.; M. MAZZIOTTI, *Efficacia delle sentenze interpretative di rigetto della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1960, pp. 1105 ss.

¹³⁰ Cfr. G. ZAGREBELSKI, *La giustizia costituzionale*, Bologna, 1988, pp. 293 ss.

¹³¹ La Corte di Cassazione (Cass. SS.UU. pen., n. 23016 del 2004) ha rilevato in merito che *"le decisioni interpretative di rigetto della Corte costituzionale non hanno efficacia erga omnes [determinando] un vincolo negativo solo per il giudice del procedimento in cui è stata sollevata la relativa questione. In tutti gli altri casi il giudice conserva il potere-dovere di interpretare in piena autonomia le disposizioni di legge a norma dell'art. 101, comma 2 Cost., purché ne dia una lettura costituzionalmente orientata, ancorché differente da quella indicata nella decisione interpretativa"*.

3.2.6. Con le pronunce interpretative di accoglimento¹³² la Corte, in particolare nei primi quindici anni di attività, ha quindi reso più efficace la propria azione volta a garantire l'interpretazione uniforme e costituzionalmente conforme della legge, dichiarando per il loro tramite l'incostituzionalità di una delle alternative norme estraibili in via ermeneutica dalle rilevanti disposizioni e tipicamente corrispondente a quella già respinta in una precedente pronuncia interpretativa di rigetto.

A differenza di quest'ultima, tuttavia, la decisione di accoglimento è, in quanto tale, vincolante *erga omnes* ed esclude pertanto in radice il perdurare di conflitti interpretativi con i giudici comuni in relazione alla astratta possibilità di aderire alla interpretazione (norma) giudicata incostituzionale. Le pronunce interpretative di accoglimento, dunque, lasciano inalterato il testo delle rilevanti disposizioni – in attuazione del principio di conservazione degli atti legislativi – ma, al contempo, espungono dall'ordinamento le norme da esse ritraibili che appaiano confliggenti con i principi costituzionali.

3.2.7. Le pronunce di accoglimento sono state poi progressivamente soppiantate dall'impiego delle decisioni manipolative di accoglimento parziale (c.d. interpretativo),¹³³ le quali, in una loro particolare declinazione, al di là della diversa struttura formale del dispositivo, determinano effetti sostanzialmente equivalenti alle prime.¹³⁴ Esse, infatti, al pari delle decisioni interpretative di accoglimento, lasciano inalterato il testo della disposizione e caducano esclusivamente

¹³² Sulle pronunce interpretative di accoglimento, cfr., *inter alia*, A. PACE, *Tra un'interpretativa di accoglimento e un'interpretativa di rigetto basata (probabilmente) su una decisione delle Sezioni riunite della Corte dei conti...non ancora pubblicata*, in *Giur. cost.*, 2007, III, pp. 1778 ss.; G. SILVESTRI, *Le sentenze normative della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1981, pp. 1684 ss.; A. GUARINO, *Le sentenze costituzionali «manipolative»*, in *AA.VV.*, *Studi in onore di Giocchino Scaduto*, Padova, 1979, pp. 353 ss.; L. MONTESANO, *Sulle sentenze di incostituzionalità interpretative*, in *AA.VV.*, *Studi in onore di Biagio Petrocelli*, Milano, 1972, Vol. III, pp. 1219 ss.; G. BRANCA, *L'illegittimità parziale nelle sentenze della Corte costituzionale*, in G. MARANINI (a cura di), *La giustizia costituzionale*, Firenze, 1966, pp. 57 ss.

¹³³ Tali pronunce devono essere tenute distinte dalle decisioni di accoglimento parziale testuale, le quali dichiarano l'illegittimità "limitatamente alle parole" indicate in modo espresso nel dispositivo, così comprimendo la rilevante disposizione senza, tuttavia, caducare l'intero testo normativo. Si rinvia, in merito, agli scritti citati nella nota precedenti e agli ulteriori riferimenti *ivi*.

¹³⁴ Si veda, in senso conforme, G. ZAGREBELSKY – V. MARCENÒ, *Giustizia costituzionale*, Bologna, 2012, p. 382.

una delle possibili norme alternative desumibili dalla rilevante disposizione, lasciando in vigore le altre.

Ora, le pronunce di accoglimento parziale interpretativo possono operare secondo un duplice schema: da un lato dichiarando l'illegittimità costituzionale di una delle norme (tra loro alternative) estraibili dalla rilevante disposizione legislativa; dall'altro, riducendo il contenuto normativo o l'ambito di applicazione della regola giuridica attraverso la caducazione di una delle norme (non alternative) veicolate dalla suddetta disposizione, senza incidere sulla validità delle altre. Ebbene, nel primo caso la pronuncia di accoglimento parziale produce effetti interpretativi in senso stretto, limitandosi ad affermare l'illegittimità costituzionale di una delle diverse possibili interpretazioni (tra loro alternative) della rilevante disposizione. Nel secondo caso, al contrario, essa produce un effetto integrativo del diritto, restringendo l'effettiva portata della norma estraibile dalla disposizione, non essendo quest'ultima suscettibile di una interpretazione (in senso proprio) più stretta, vuoi perché non consentita dal tenore letterale, vuoi perché preclusa dal "diritto vivente".

3.3. Differente impiego a fini interpretativi dei principi costituzionali da parte della Consulta e degli operatori del diritto

3.3.1. Le pronunce "propriamente" interpretative della Consulta, ossia quelle interpretative di rigetto, le decisioni interpretative di accoglimento e talune sentenze di accoglimento parziale interpretativo (come sopra individuate), presentano un comune elemento caratterizzante, il quale, nell'economia dell'analisi qui condotta, non può essere tralasciato. Tali pronunce, infatti, sebbene per la loro frequenza ed autorevolezza incidano in profondità nel processo di costruzione sistematica dell'ordinamento normativo, non vertono in realtà su questioni interpretative, ma concernono esclusivamente il presunto vizio di legittimità costituzionale di una norma giuridica dell'ordinamento, ossia la sua validità.

Ovviamente, essendo la norma il risultato di un processo ermeneutico, l'interpretazione delle rilevanti disposizioni di legge si pone quale presupposto necessario della questione di costituzionalità e, dunque, della pronuncia della Consulta, ma, anche nell'ipotesi in cui quest'ultima elabori una interpretazione adeguatrice (ai principi costituzionali) delle rilevanti disposizioni di legge, la pronuncia resa mantiene la sua natura di decisione afferente alla compatibilità (e, pertanto,

alla validità) delle norme di legge con il dettato costituzionale e non si trasmuta in una pronuncia con oggetto e finalità ermeneutici.¹³⁵

3.3.2. Tale profilo strettamente funzionale dell'attività interpretativa di disposizioni infracostituzionali operata dalla Consulta deve essere mantenuto fermo nell'analisi della portata ermeneutica e dogmatica delle pronunce della Corte, in quanto esso influenza sia l'obiettivo del processo interpretativo che informa dette pronunce, sia – di conseguenza – la modalità con cui l'argomento sistematico (di coerenza con i principi costituzionali) è impiegato nelle stesse e la sua interazione con altri argomenti ermeneutici.

Sotto il primo profilo, è evidente che il fine a cui tende il processo interpretativo delle disposizioni legislative infracostituzionali operato dal Giudice delle leggi è quello di verificare se sia possibile, per evitare di incidere in modo troppo profondo sull'ordinamento giuridico vigente (ossia per *horror vacui*), interpretare dette disposizioni in modo non incompatibile con i rilevanti principi costituzionali. Lo scopo dell'analisi ermeneutica non è, dunque, l'attribuzione a tali disposizioni del significato – tra i diversi semanticamente e sintatticamente possibili – che si ritiene preferibile alla luce di una combinazione di argomenti interpretativi, ma esclusivamente l'accertamento dell'esistenza di almeno una norma, estraibile da tali disposizioni, che non confligga con i sovraordinati principi costituzionali (nell'ipotesi delle pronunce di rigetto), o, se si preferisce, l'individuazione del significato – tra i diversi semanticamente e sintatticamente possibili – che debba essere dichiarato incostituzionale (nel caso delle pronunce di accoglimento).

Tale peculiare obiettivo, che distingue l'approccio ermeneutico della Consulta da quello dei giudici comuni (e degli altri operatori del diritto), non può non riverberarsi anche sul secondo profilo menzionato. Anzitutto, riprendendo la sopra delineata tripartizione delle modalità di impiego dell'argomento sistematico di conformità ai principi costituzionali,¹³⁶ è evidente che la Corte impiegherà i principi costituzionali come meri limiti rispetto al risultato dell'attività ermeneutica, così da ricavare dalle rilevanti disposizioni infracostituzionali una o più norme non confliggenti con i detti principi, ferma restando la

¹³⁵ In senso analogo, V. CRISAFULLI, *Questioni in tema di interpretazione della Corte costituzionale nei rapporti con l'interpretazione giudiziaria*, in *Giur. cost.*, 1956, pp. 943 ss.

¹³⁶ Si veda, in merito, G. TARELLO, *Gerarchie normative e interpretazione dei documenti normativi*, in *Pol. diritto*, 1977, pp. 520 ss.

discrezionalità del giudice comune nella selezione del significato normativo da preferirsi tra quelli semanticamente e sintatticamente possibili che non violino tali principi.

Inoltre, da esso discenderà lo scarso interesse del Giudice delle leggi per argomentare l'approdo ermeneutico raggiunto sulla base di una pluralità di tecniche interpretative tra loro – nel caso concreto – potenzialmente concorrenti o confliggenti, quali, a titolo esemplificativo, l'argomento della costanza semantica, quello della coerenza sistematica, l'argomento a contrario, l'argomento apagogico, l'argomento *a fortiori* e quello teleologico.¹³⁷ Né d'altra parte, lo stesso sarà tenuto a valutare la possibile rilevanza ermeneutica di altri (non confliggenti) principi costituzionali ed europei, né di principi infracostituzionali.

3.3.3. Tale approccio ermeneutico, che risente, come dimostrato, degli specifici obiettivi perseguiti dalla Consulta, non può (né deve) essere adottato dagli operatori del diritto e, in particolare, dai giudici comuni, a motivo della diversa finalità che informa la loro attività interpretativa, finalizzata ad individuare, tra i diversi significati semanticamente e sintatticamente attribuibili alle rilevanti disposizioni giuridiche, quello preferibile alla luce di una eterogenea pluralità di argomenti. Al contrario, pur restando ferma la rilevanza degli indirizzi ermeneutici tracciati dalla Consulta nelle proprie pronunce interpretative, riteniamo che l'impiego dei principi costituzionali a fini interpretativi da parte dei giudici tributari (e della amministrazione) debba conformarsi alle seguenti linee di condotta.

In primo luogo, l'utilizzo dei principi costituzionali deve accompagnarsi all'impiego di altri argomenti interpretativi e non operare isolatamente, in modo da garantire che, tra le diverse norme semanticamente e sintatticamente estraibili dalle rilevanti disposizioni, venga selezionata quella che risulti complessivamente più ragionevole. È evidente, in merito, che non sia possibile determinare aprioristicamente la gerarchia di rilevanza dei diversi argomenti, la quale si rivela funzione delle specifiche disposizioni oggetto di interpretazione e della fattispecie concreta alla quali esse debbano essere applicate.

¹³⁷ Per una tradizionale tassonomia degli argomenti interpretativi, si vedano G. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, pp. 346 ss.; E. DICIOTTI, *Interpretazione della legge e discorso razionale*, Torino, 1999, pp. 309 ss.; P. CHIASSONI, *Codici interpretativi. Progetto di voce per un Vademecum giuridico*, in P. COMANDUCCI – R. GUASTINI (a cura di), *Analisi e diritto 2002-2003*, Torino, 2004, pp. 66 ss.; R. GUASTINI *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, 2004, pp. 144 ss.

In secondo luogo, se resta ferma anche in questo caso la necessità di rigettare le interpretazioni che risultino confliggere con i rilevanti principi costituzionali, gli stessi non dovrebbero tuttavia essere impiegati esclusivamente in funzione negativa, ma anche quali parametri per orientare positivamente l'attività dell'interprete, favorendo le soluzioni ermeneutiche che garantiscano la più efficace realizzazione dei principi costituzionali e che appaiano maggiormente coerenti con essi.

Tale approccio si presenta come particolarmente stringente, con conseguente effetto sulla rilevanza relativa dell'argomento dell'interpretazione per principi rispetto ad altri – eventualmente confliggenti – argomenti ermeneutici, in relazione a quei principi costituzionali che risultino fondare in modo più diretto ed immediato le rilevanti disposizioni legislative. Ciò occorre non di rado con riferimento ai principi fondamentali, come, ad esempio, il diritto di difesa, il diritto al silenzio, il diritto ad una ragionevole durata del giudizio e al contraddittorio processuale, il diritto alla inviolabilità della libertà personale, il diritto alla inviolabilità del domicilio ed alla libertà e segretezza della corrispondenza.

3.4. Principi costituzionali rilevanti in materia tributaria e loro impiego a fini interpretativi

3.4.1. L'analisi appena condotta ci porta inevitabilmente ad affrontare il tema della individuazione dei principi costituzionali che debbano orientare l'attività ermeneutica dell'interprete e del loro necessario bilanciamento.

Preme, a tal riguardo, anzitutto evidenziare che, a differenza di quanto accade nell'ipotesi di integrazione giuridica (vuoi positiva, vuoi negativa),¹³⁸ fintanto che l'interprete si muova all'interno della cornice semantica e sintattica delle interpretande disposizioni tributarie, il principio della riserva di legge di cui all'articolo 23 Cost. e, più in generale, il principio di legalità¹³⁹ non impongono alcuna specifica preclusione all'uso dei principi costituzionali quali parametri dell'attività ermeneutica. Nei casi di interpretazione propriamente detta,

¹³⁸ Cfr. P. ARGINELLI, *Sistematica tributaria dei principi costituzionali e integrazione giuridica*, in *Giur. imposte*, 2022/4, pp. 1 ss.

¹³⁹ Sul principio di legalità la dottrina è estremamente vasta. Si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività, a S. FOIS, *Legalità (principio di)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1973, pp. 677 ss.; I. CARLASSARE, *Legalità (principio di)*, in *Enc. giur.* Treccani, Roma, 1990, pp. 1 ss.; R. GUASTINI, *Legalità (principio di)*, in *Dig. disc. pubbl.*, Torino, 1994, pp. 84 ss.; F. PALAZZO, *Legalità*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, Milano, 2006; F. Sorrentino, *Lezioni sul principio di legalità*, Torino, 2007.

infatti, l'esercizio del potere amministrativo e del potere giurisdizionale non produce alcuna "correzione" delle scelte operate dal legislatore nell'alveo della sua discrezionalità politica e ciò in ragione del fatto che le norme giuridiche estratte dalle rilevanti disposizioni con l'ausilio dei principi costituzionali restano confinate all'interno della suddetta cornice semantico-sintattica.

3.4.2. Tali considerazioni si applicano anche con riferimento a quelle disposizioni che in modo più diretto ed intenso possono incidere sui diritti patrimoniali dei contribuenti, ossia le disposizioni che dettano il presupposto del tributo, quelle che individuano i soggetti passivi in senso lato (e, dunque, anche in via sostitutiva e nei casi di solidarietà tributaria dipendente) e le disposizioni impositive, ossia quelle che declinano il presupposto in specifiche fattispecie astratte al verificarsi delle quali è connessa – direttamente o indirettamente – l'obbligazione tributaria.

Ne discende che, anche in relazione a tali disposizioni, l'attività strettamente interpretativa che faccia leva sui principi costituzionali possa (e debba) operare un ponderato bilanciamento tra i diversi principi rilevanti per la disciplina tributaria *de qua*, tra i quali – come più oltre indicato – risultano apicali i principi di uguaglianza formale, di capacità contributiva, di solidarietà (e, dunque, il dovere tributario), nonché di tutela dei diritti fondamentali.¹⁴⁰

3.4.3. Tale approccio non viola il necessario e delicato bilanciamento tra funzione interpretativa assegnata al giudice comune dall'articolo 101 Cost. e quella di garanzia della conformità a Costituzione delle leggi attribuita dall'articolo 134 Cost. alla Consulta, in quanto l'attività strettamente interpretativa dei giudici non sconfinava, per definizione, nel dominio delle pronunce manipolative della Corte costituzionale e, in specie, delle decisioni additive o sostitutive.

Esso, inoltre, non produce effetti negativi sull'ordinamento tributario in termini di certezza del diritto,¹⁴¹ in quanto la

¹⁴⁰ Cfr. anche V. VELLUZZI, *Interpretazioni e tributi. Argomenti, analogia, abuso del diritto*, Modena, 2016, cap. 3.

¹⁴¹ Sulla rilevanza della certezza del diritto nel nostro ordinamento si vedano, a titolo esemplificativo, Corte Cost., n. 73 del 1958, che richiama la "esigenza fondamentale della certezza del diritto" quale giustificazione del ricorso a tecniche di interpretazione "stretta"; Corte cost., n. 78 del 2012 e n. 308 del 2013, in materia di legittimità di disposizioni di interpretazione autentica, che qualificano la certezza del diritto come un principio di preminente interesse costituzionale. Cfr. anche G. PINO, *La certezza del*

selezione del significato da attribuirsi alla rilevante disposizione tra quelli semanticamente e sintatticamente ascrivibili alla stessa assicura, in ogni caso, l'ancoraggio dell'attività ermeneutica a parametri (più) facilmente determinabili in chiave predittiva.

Infine, dallo stesso non deriva alcuno svilimento del ruolo centrale che, nell'ordinamento costituzionale eretto dalla Carta, è assegnato al principio della riserva di legge disposto dall'articolo 23 Cost., il quale, come noto, pone sullo stesso piano i limiti all'imposizione delle prestazioni personali e quelli relativi alle prestazioni patrimoniali (tra le quali è riconducibile l'obbligazione tributaria) e si inserisce – anche per collocazione formale (Titolo I della parte I) – tra le disposizioni fondamentali della Costituzione volte a garantire la tutela dei diritti dell'individuo.¹⁴² Nella dinamica costituzionale di proporzionato bilanciamento tra diritti e doveri inderogabili di solidarietà (che assumono portata coesistente persino rispetto ai diritti inviolabili della persona), la riserva di legge (e più in generale il principio di legalità)¹⁴³ si pone, infatti, come strumento centrale di temperamento degli interessi in gioco, richiedendo in ogni caso che la compressione dei diritti e, più in generale, delle posizioni giuridiche soggettive debba essere operata dallo Stato solo in base alla legge (o per effetto dell'intervento della Consulta). Orbene, fintanto che l'interpretazione giudiziale e amministrativa resta confinata all'interno della più volte menzionata cornice semantico-sintattica, la stessa non determina alcuna invasione di campo e, pertanto, assicura il rispetto del ruolo di garanzia assegnato dai padri costituenti al principio di riserva di legge (e a quello di legalità).

3.4.4. Ne discende, pertanto, che l'impiego dei principi costituzionali a fini strettamente interpretativi non conosce, nella materia tributaria, alcuna specifica restrizione. Esso può – e, a parere di chi scrive, deve – essere adottato anche con

diritto nello Stato costituzionale, in A. APOSTOLI – M. GORLANI (a cura di), *Crisi della giustizia e (in)certezza del diritto*, Napoli, 2018, pp. 109 ss.

¹⁴² Cfr., in senso analogo, G. MELIS, *L'interpretazione del diritto tributario*, Padova, 2003, pp. 341 ss.

¹⁴³ Come rileva correttamente Sorrentino, il principio di legalità richiede che ogni incisione (Eingriff) da parte dell'autorità nella sfera assicurata ai singoli sia autorizzata dalla legge, comportando di talché “*la necessità che il legislatore intervenga a stabilire le condizioni nelle quali i diritti dei singoli possono essere sacrificati o limitati da parte della pubblica autorità e le regole procedurali e sostanziali della sua azione (principio di legalità sostanziale)*” (S. SORRENTINO, *Principi ispiratori del vigente sistema delle fonti*, in S. SORRENTINO – G. PINO, *Le fonti in generale e l'interpretazione*, Torino, 2021, p. 44).

riferimento alle disposizioni tributarie che in modo più diretto ed intenso incidono sui diritti patrimoniali dei contribuenti, considerato che tale impiego non determina di per sé la violazione dei principi di riserva di legge e di legalità.

In questa prospettiva, peraltro, i principi costituzionali dovrebbero essere impiegati non come meri limiti (negativi) all'esercizio della funzione ermeneutica, ma anche e precipuamente come parametri per orientare in positivo l'attività dell'interprete. Per l'effetto, dovrebbero essere preferiti, tra i diversi significati attribuibili alle rilevanti disposizioni legislative, quelli che garantiscano una più efficace realizzazione dei principi costituzionali e che appaiano maggiormente coerenti con essi. Tale approccio, peraltro, può anche condurre a privilegiare l'argomento ermeneutico che parte dai principi rispetto ad altri – confliggenti negli approdi concreti – argomenti interpretativi.

3.4.5. Tra i plurimi principi costituzionali che rilevano in ambito tributario, funzione ermeneutica preminente dovrebbe essere attribuita al principio di uguaglianza, declinato in termini formali, ex articolo 3, comma 1 Cost.¹⁴⁴, il quale è frequentemente inquadrato dalla Corte costituzionale come “*specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.*”.¹⁴⁵ Come tale, il principio di uguaglianza astrattamente non tollera che fattispecie analoghe (ossia, così qualificate in ragione del presupposto del rilevante tributo o della specifica finalità perseguita dalla disciplina tributaria che introduce una disparità di trattamento)¹⁴⁶ siano soggette a

¹⁴⁴ Con riferimento al principio di uguaglianza in senso formale, si vedano, tra i tanti, C. ESPOSITO, *Eguaglianza e giustizia nell'art.3 della Costituzione*, in C. ESPOSITO, *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954, pp. 25 ss.; L. PALADIN, *Corte costituzionale e principio di eguaglianza*, in AA.VV., *Scritti in onore di V. Crisafulli*, I, Padova, 1985; G. VOLPE, *L'ingiustizia delle leggi*, Milano, 1977, pp. 272 ss.; F. SORRENTINO, *Eguaglianza formale*, in *Costituzionalismo.it*, 3/2017.

¹⁴⁵ Si vedano, ad esempio, Corte Cost., n. 262 del 2020; n. 142 del 2014; n. 116 del 2013; n. 223 del 2012; n. 341 del 2000; n. 111 del 1997.

¹⁴⁶ Interessante, in tale prospettiva, è il riconoscimento da parte della Corte costituzionale della non contrarietà al principio di uguaglianza di quelle distinzioni nella disciplina del tributo che riguardano fattispecie non comparabili alla luce del presupposto e delle caratteristiche del tributo stesso, anche (*rectius*, proprio) in ragione del diverso grado di capacità contributiva che esse in concreto manifestano. A mente del Giudice delle leggi, infatti, in alcuni casi è “*comunque ravvisabile la prevalenza di un carattere strutturale [degli istituti agevolativi, n.d.r.], dal momento che la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria dall'applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo (ad esempio per evitare doppie imposizioni) o dalla ricognizione dei soggetti*

norme giuridiche differenziate. Come rilevato dalla stessa Consulta, “*il principio di eguaglianza è violato [...] quando la legge, senza un ragionevole motivo, faccia un trattamento diverso ai cittadini che si trovino in situazione eguale*”.¹⁴⁷

Ne consegue che, ove le concrete fattispecie in cui versino contribuenti diversi appaiano del tutto analoghe alla luce del presupposto del tributo, un approdo ermeneutico che introduca (rispetto ad un altro, anch'esso astrattamente conforme agli attributi semantico-sintattici della interpretanda disposizione) una distinzione tra le suddette fattispecie in ragione di un parametro non connesso a detto presupposto – ossia al rilevante indice di capacità contributiva selezionato dal legislatore quale giustificazione (e misura) della prestazione patrimoniale imposta – dovrà essere tendenzialmente respinto in quanto incompatibile con il principio di uguaglianza formale, a meno che tale distinzione non sia ragionevolmente giustificata dal perseguimento di un diverso fine (extrafiscale) meritevole di tutela.

3.4.6. Il principio di uguaglianza trova, infatti, un rilevante limite – anche in sede di suo impiego a fini ermeneutici – nella possibilità che (i) la disparità di disciplina¹⁴⁸ sia giustificata da

passivi oppure dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva (che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto o alla particolare fisionomia del tributo). In siffatte ipotesi, si è in presenza di agevolazioni previste per finalità intrinseche al prelievo” (Corte Cost., n. 120 del 2020).

¹⁴⁷ Corte Cost., n. 15 del 1960. Cfr. anche Corte Cost., n. 170 del 2013.

¹⁴⁸ Sebbene evidente, vale comunque la pena di ricordare che, in materia tributaria, l'individuazione del *tertium comparationis* ai fini di verificare la violazione del principio di uguaglianza (formale) non è sempre operata in funzione del parametro di capacità contributiva, dipendendo invece dalla specifica funzione svolta dalla rilevante norma tributaria in seno all'ordinamento. A titolo esemplificativo, tale parametro è normalmente inadeguato con riferimento alla valutazione delle differenze esistenti nell'ambito della disciplina procedimentale (cfr. Corte Cost., n. 120 del 1992, in tema di presunta illegittimità costituzionale dell'articolo 12 del D.L. n. 429/1982, nella parte in cui non imponeva all'amministrazione finanziaria di uniformarsi al giudicato penale e condizionava l'esercizio del potere di revisione al

mancato decorso del termine per l'accertamento; Corte cost., n. 207 del 1988, in tema di illegittimità costituzionale dell'articolo 58, comma 4, d.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui non prevedeva che anche il cessionario del bene, o il committente del servizio, potesse beneficiare della conciliazione amministrativa versando all'ufficio una somma pari ad un sesto del massimo della pena pecuniaria prevista). Al contrario, in tali casi la sussistenza di una irragionevole disparità di trattamento deve valutata alla luce della funzione e della *ratio* della rilevante disciplina, nonché degli ulteriori principi costituzionali che risultino connessi a tali *ratio* e funzione

obiettivi di politica legislativa riconducibili a principi e valori costituzionalmente rilevanti o, comunque, di interesse generale e sempreché (ii) la distinzione introdotta dal legislatore non sia irragionevole alla luce dei predetti obiettivi.¹⁴⁹

Sotto il primo profilo, rileva, ad esempio, la nozione sostanziale di uguaglianza, di cui all'articolo 3, comma 2 Cost., poiché è certamente legittimo che in seno ad uno Stato sociale come il nostro – diversamente da quanto tradizionalmente accettato nelle concezioni tradizionali di Stato liberale – il legislatore si adoperi per rimuovere gli ostacoli che impediscono di fatto il conseguimento di una effettiva uguaglianza.¹⁵⁰

Come osservato dalla più attenta dottrina, infatti, l'eguaglianza sostanziale ha valore dinamico e (pro)positivo, richiedendo l'intervento del legislatore volto a costruire la stessa attraverso provvedimenti di favore a vantaggio dei soggetti più deboli, ovvero di limitazione dei diritti economici con lo scopo di consentire a tutti il godimento degli stessi diritti, in particolare quelli fondamentali.¹⁵¹ Essa è dunque, da un lato, intimamente interrelata al principio di solidarietà recato dall'articolo 2 Cost., che rappresenta, infatti una delle più rilevanti giustificazioni delle deroghe al principio di uguaglianza formale e, dall'altro, strettamente connesso al criterio di progressività sancito dall'articolo 53, comma 2 Cost., che proprio nella prospettiva solidaristica e di perseguimento di una più effettiva uguaglianza sostanziale trova la sua *ratio*.

E' dunque corretta, in termini astratti quantomeno, l'osservazione del Giudice delle leggi secondo cui "la

(si veda, in senso conforme, M. INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributaria*, in Rass. trib., 1990, pp. 206 ss.).

¹⁴⁹ Critica l'eccessiva discrezionalità garantita al legislatore da parte del Giudice delle leggi, M. INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributari*, in Rass. Trib., 1990, p. 198.

¹⁵⁰ Sul centrale rilievo costituzionale – anche in chiave tributaria – della rimozione degli ostacoli che impediscono la piena e concreta attuazione del principio di uguaglianza (sostanziale) si vedano, a titolo esemplificativo, Corte cost., n. 45 del 1963; o n. 120 del 2021, ove il Giudice delle leggi, con riferimento alla acclarata grave inadeguatezza dei meccanismi legislativi della riscossione coattiva, ha rilevato come la stessa indubbiamente "concorre a impedire «di fatto» alla Repubblica di rimuovere gli ostacoli di cui all'art. 3, secondo comma, Cost.: la funzione della riscossione, infatti, è essenziale «condizione di vita per la comunità», al punto da esprimere un interesse «protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale».

¹⁵¹ Si veda, in tal senso, F. SORRENTINO, *Eguaglianza formale*, in *Costituzionalismo.it*, 3/2017, pp. 4 ss. Cfr. anche L. FERRAJOLI, *L'uguaglianza e le sue garanzie*, in M. CARTABIA – T. VETTOR (a cura di), *Le ragioni dell'uguaglianza*, Milano, 2009, pp. 27 ss.

Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione).¹⁵²

Analogamente, assurgono a rilevanza una pluralità di ulteriori principi costituzionali, teoricamente suscettibili di legittimare interventi normativi in favore di determinare situazioni per mezzo di agevolazioni fiscali utilizzate con finalità extratributarie,¹⁵³ quali – ad esempio – il principio di indirizzo e coordinamento della iniziativa economica privata a fini sociali e ambientali, recato dal comma 3 dell’articolo 41 Cost., ed i principi di tutela e promozione della famiglia sanciti dagli articoli 29, 30 e 31 Cost.¹⁵⁴

¹⁵² Corte Cost., n. 341 del 2000.

¹⁵³ Anche con riferimento al tema delle agevolazioni fiscali, con finalità sia tributaria (che a rigore non dovrebbero neppure qualificarsi come “agevolazioni”, essendo le stesse misure strutturali al fine di garantire la coerenza dell’imposta con il suo presupposto, inteso quale indice di capacità contributiva – cfr. Corte Cost., n. 120 del 2020) sia extra tributaria, nella specifica prospettiva del fondamento e della compatibilità costituzionali delle stesse, la produzione scientifica è estremamente ampia. Si vedano, tra gli altri, S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, pp. 29 ss.; F. FICHERA, *Imposizione ed extra fiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973; F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi* (voce), in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Comm., Vol. I, Torino, 1987, pp. 63 ss.; F. MOSCHETTI - R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali* (voce), in *Digesto*, Vol. I, Torino, 1988, pp. 84 ss.; S. LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni tributarie* (voce), in *Enc. Giur.*, Vol. XIII, Roma, 1989, pp. 1 ss.; M. INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributari*, in *Rass. Trib.*, 1990, pp. 201 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pp. 145 ss.; S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario diretto da A. Amatucci*, Padova, 1994, Vol. I, Tomo 1, pp. 401 ss.; A. FEDELE, *La sentenza della Corte costituzionale come “rimedio” al rifiuto dell’estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, II, pp. 177 ss.; G. RAGUCCI, *Postilla allo scritto di Stefano Fiorentino sulle clausole generali e il divieto di abuso, con aggiunta sull’integrazione analogica delle disposizioni tributarie, di favore: fiat iustitia et pereat mundus?*, in R. SACCHI (a cura di), *Il ruolo delle clausole generali in una prospettiva multidisciplinare*, Milano, 2021, pp. 571 ss.; S. FIORENTINO, *Il diritto ai regimi di vantaggio: l’agevolazione fiscale*, in A. CARINCI – T. TASSANI (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, pp. 351 ss.

¹⁵⁴ I quali interagiscono costruttivamente con i principi di solidarietà e di uguaglianza sostanziale scolpiti dagli articoli 2 e 3, comma 2, Cost.

Del pari, possono essere oggetto di ponderazione – e, dunque, assumere preminente rilevanza a fini ermeneutici – il principio della tutela della proprietà privata, ex articolo 42, comma 2 Cost., impiegato ad esempio per argomentare l'incostituzionalità dei tributi c.d. espropriativi o la sproporzione delle sanzioni pecuniarie, e quello di libertà dell'iniziativa economica privata, sancito dall'articolo 41, comma 1 Cost., sebbene essi siano frequentemente ritenuti recessivi dal giudice costituzionale rispetto all'interesse fiscale insito nell'articolo 53 Cost.¹⁵⁵

Vi sono poi principi rilevanti squisitamente in punto di attuazione del tributo. Tra questi spiccano quelli a contenuto processuale, riconducibili agli articoli 24 e 111 Cost.¹⁵⁶ ed estrinsecantisi, ad esempio, nella pienezza ed inviolabilità del diritto di difesa, nel c.d. diritto al silenzio,¹⁵⁷ nel diritto ad una ragionevole durata del giudizio, nella salvaguardia del contraddittorio processuale, nel diritto alla prova, nel principio della parità delle armi, nella necessaria terzietà ed imparzialità

¹⁵⁵ Si veda, con riferimento allo scarso successo degli argomenti volti a supportare l'illegittimità costituzionale di norme tributarie per violazione degli articoli 41 e 42 Cost. (stante il consolidato orientamento del Giudice delle leggi a ritenere amplissima la discrezionalità del legislatore nel fissare l'entità e la proporzionalità del tributo, soggetta esclusivamente al limite dell'esercizio assolutamente arbitrario o irrazionale della potestà impositiva), l'ampia disamina operata da L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, pp. 283 ss. Cfr. anche, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, pp. 253 ss.; F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva. Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, pp. 34 ss.; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pp. 94 ss.

¹⁵⁶ La dottrina in materia di diritto di difesa e giusto processo tributario, anche nella prospettiva costituzionale, è estremamente ampia. Si vedano, tra gli altri, A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'“interesse fiscale”?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, pp. 793 e ss.; E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, pp. 1095 ss.; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, pp. 11 e ss.; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010; F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, pp. 309 ss.; M. RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2013, pp. 357 ss.; A. GIOVANNINI, *Recepimento e limiti dei principi “superiori” nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2017, pp. 344 ss.; L. SABBI, *Il contraddittorio nel processo tributario*, Milano, 2019; F. GALLO, *Il progressivo evolversi del giudizio tributario verso il modello costituzionale del “giusto processo”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, pp. 85 ss.; F. PISTOLESI, *Il giusto processo*, in A. CARINCI – T. TASSANI (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, pp. 641 ss.

¹⁵⁷ Si veda Corte cost., n. 117 del 2019.

del giudice, nel principio di adeguata motivazione dei provvedimenti giurisdizionali. La Corte è particolarmente sensibile alla tutela di tali diritti e tende ad ammetterne la compressione solo nel caso in cui – secondo un giudizio di idoneità e necessità, nell’accezione prima richiamata – non vi siano alternative, meno invasive degli articoli 24 e 111 Cost., che assicurino il conseguimento degli obiettivi perseguiti dal legislatore.¹⁵⁸

Altrettanto significativi, nella prospettiva ermeneutica, sono i diritti affermati dagli articoli 13, 14 e 15 Cost., così come il diritto al buon andamento ed alla imparzialità dell’amministrazione di cui all’articolo 97 Cost., i quali esplicano i propri effetti limitando talune forme di esercizio dei poteri di accertamento e verifica. Tali principi, che fondano e giustificano una pluralità di diritti processuali e procedurali dei contribuenti, sono talvolta – ed ovviamente – oggetto di bilanciamento con altri apicali principi costituzionali, come quello di capacità contributiva, bilanciamento che è sovente risolto dal giudice costituzionale a favore dei primi.¹⁵⁹

3.4.7. A tale pluralità di principi fanno frequentemente da contraltare quelli del dovere tributario e dell’interesse fiscale.

Il primo è riconducibile all’inderogabile valore della solidarietà affermato dall’articolo 2 Cost. e si estrinseca nell’interesse dello Stato (inteso quale comunità sociale) all’adempimento delle obbligazioni tributarie, come disciplinate dal legislatore nel rispetto dell’articolo 23 Cost., interesse che è *“preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi”*.¹⁶⁰ La riconduzione del dovere tributario tra i doveri inderogabili di solidarietà affermati dall’articolo 2 Cost. implica l’elevazione di tale dovere al medesimo livello di primazia assiologica che caratterizza i diritti inviolabili e, dunque, pone lo stesso in relazione di coesistenzialità con questi ultimi.¹⁶¹ Da ciò discende la possibilità che, al fine di assicurare l’adempimento del dovere tributario, le norme fiscali possano in talune circostanze

¹⁵⁸ Cfr., ad esempio, Corte Cost. n. 56 del 1995; n. 233 del 1996.

¹⁵⁹ Emblematiche, in merito, le risalenti pronunce della Corte cost., n. 21 del 1961; e n. 48 del 1968.

¹⁶⁰ Corte Cost., n. 288 del 2019.

¹⁶¹ Si veda, in senso sostanzialmente analogo, A. CORASANITI, *Note in tema di diritti fondamentali. I diritti fondamentali, inviolabili dell’uomo*, in *Diritto e società*, 1990, pp. 212 ss., il quale distingue tra (i) valori pubblici limitanti che qualificano il sistema democratico che stipula ed è delineato dai suddetti diritti fondamentali e (ii) valori pubblici limitanti non qualificanti il sistema democratico. Cfr. anche A. BALDASSARRE, *Diritti inviolabili (voce)*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1989, Vol. XI.

legittimamente comprimere anche i suddetti diritti fondamentali (altrimenti inviolabili), sebbene entro il limite di quanto strettamente necessario per il raggiungimento di tale fine.¹⁶² Nella giurisprudenza costituzionale, peraltro, la soluzione del bilanciamento a favore del dovere tributario è riscontrabile quasi esclusivamente con riferimento alle norme che disciplinano la fase della riscossione¹⁶³ e, più in generale, l'attuazione del tributo, essendo il dovere tributario posto a tutela del vitale interesse della collettività alla effettiva percezione del *quantum debeatur*, al fine di assicurare il corretto funzionamento dello Stato.¹⁶⁴

Dal dovere tributario deve essere, invece, tenuto distinto il c.d. interesse fiscale,¹⁶⁵ che trova infatti la propria radice, quale interesse pubblico specificamente tutelato, non in seno all'articolo 2, ma direttamente nell'articolo 53 Cost.¹⁶⁶ Tale distinzione non è esclusivamente formale, in quanto la non riconducibilità dell'interesse fiscale ai doveri inderogabili di solidarietà di cui all'articolo 2 Cost. implica la subordinazione assiologica dello stesso rispetto ai principi inviolabili costituzionalmente riconosciuti, di guisa che detto specifico interesse non potrà essere legittimamente invocato per giustificare una compressione di tali diritti. Peraltro, l'interesse

¹⁶² Si veda, in tal senso, L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, pp. 252 ss.

¹⁶³ Ad esempio, sulla impossibilità per il legislatore di subordinare l'esercizio del diritto fondamentale alla tutela giurisdizionale (ex articolo 24 Cost.), estrinsecantesi nella contestazione della legittimità dell'accertamento, all'adempimento del dovere tributario, si vedano Corte cost., n. 61 del 1970; n. 111 del 1971; n. 522 del 2002. Più recentemente, il Giudice delle leggi ha altresì rilevato che, sebbene in linea di principio possano esistere casi in cui il dovere tributario può tradursi in oneri concernenti l'esercizio dello stesso diritto alla tutela giurisdizionale, in concreto ciò può avvenire solo "*nel rispetto del principio di proporzionalità e in particolare della stretta necessità, risultando costituzionalmente legittimo, quindi, solo quando l'adempimento di tale dovere non possa essere adeguatamente tutelato in altro modo*" (Corte cost., n. 140 del 2022).

¹⁶⁴ Corte cost., n. 120 del 2021. Cfr. anche Corte Cost., n. 288 del 2019.

¹⁶⁵ Si veda, esplicitamente in tal senso, Corte cost., n. 140 del 2022, alla quale si ritiene senz'altro di aderire, che sul punto prende le distanze da alcuni precedenti arresti del Giudice delle leggi che apparentemente riconoscevano la portata compressiva dell'interesse fiscale anche in danno dei diritti inviolabili (Corte cost., n. 157 del 1969; n. 45 del 1963).

¹⁶⁶ Si veda, in tal senso – *ex multis* – Corte cost., n. 201 del 2020. Cfr. anche Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 4 del 8 aprile 2021. Critico in merito alla riconducibilità dell'interesse fiscale tra i principi di rilievo costituzionale, A. GIOVANNINI, *Note controvento su interesse fiscale e "giustizia nell'imposizione" come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in Riv. dir. trib., 2023, I, pp. 249 ss.

fiscale non attiene specificamente – come invece il dovere tributario – alla fase di riscossione (e, in senso più blando, di attuazione) del tributo già disciplinato dal legislatore, ma concerne la più generale esigenza di tutela dell'interesse pubblico,¹⁶⁷ che si manifesta anche (e soprattutto) con riferimento a momenti del rapporto tributario estranei all'inderogabile dovere di adempimento,¹⁶⁸ in quanto relativi alla “fase di definizione [di] ciò a cui corrisponde il dovere tributario”.¹⁶⁹ L'interesse fiscale assume, dunque, rilevanza in un ampio spettro di ipotesi, tra le quali, a titolo esemplificativo, si ricordano quelle connesse all'esigenza di contrastare frodi ipotizzabili *ex ante*,¹⁷⁰ alla necessità di garantire una pronta realizzazione del credito fiscale,¹⁷¹ all'opportunità di rendere precisa la pretesa tributaria,¹⁷² al fine di prevenire fenomeni evasivi ed elusivi¹⁷³. In questa prospettiva, pertanto, l'interesse fiscale, pur non potendo essere invocato per giustificare la compressione dei diritti fondamentali, può astrattamente legittimare il parziale sacrificio di altri valori costituzionalmente rilevanti, quali il principio di uguaglianza formale ed il principio di capacità contributiva. Detto altrimenti, come rilevato dalla più attenta dottrina, l'interesse fiscale può giustificare la costituzionalità di norme – in deroga al diritto comune – che diversamente non troverebbero legittimazione nell'ordinamento.¹⁷⁴

3.4.8. Stante la pluralità ed eterogeneità dei (potenzialmente confliggenti) principi costituzionali rilevanti ai fini interpretativi, la questione centrale diventa dunque quella della valutazione del ragionevole e proporzionato bilanciamento di tali principi alla luce delle scelte concretamente operate dal legislatore,¹⁷⁵ il quale, come detto, può introdurre

¹⁶⁷ A cui concorre anche l'obbligo di pareggio del bilancio imposto dall'articolo 81 Cost.

¹⁶⁸ Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 254.

¹⁶⁹ Corte cost., n. 140 del 2022.

¹⁷⁰ Corte cost., n. 173 del 1975.

¹⁷¹ Corte cost., n. 358 del 1994.

¹⁷² Corte cost., n. 109 del 1967.

¹⁷³ Corte cost., n. 262 del 2020.

¹⁷⁴ E. DE MITA, *L'influsso della giurisprudenza della Corte costituzionale sul diritto tributario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1981, pp. 604 ss.

¹⁷⁵ Sul principio di ragionevolezza si vedano, *inter alia*, G. VOLPE, *L'ingiustizia delle leggi*, Milano, 1977, pp. 272 ss.; AA.VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale. Atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 13-14 ottobre 1992*, Milano, 1994; G. SCACCIA, *Controllo di ragionevolezza delle leggi e applicazione della Costituzione*, in Nova juris interpretatio, 2007, pp. 286

nell'ordinamento trattamenti differenziati non solo al fine di assicurare una più compiuta uguaglianza sostanziale, ma anche per conseguire altre finalità estranee al presupposto di imposta (e, dunque, tipicamente extrafiscali), vuoi riconducibili all'attuazione di altri principi costituzionali,¹⁷⁶ vuoi comunque afferenti a motivi attinenti al bene comune.¹⁷⁷

Ove non siano riscontrabili finalità di tal tipo, si dovranno certamente rigettare interpretazioni che conducano all'emersione di distinzioni che non corrispondano a manifestazioni di diversa capacità contributiva in ragione del presupposto del rilevante tributo, in quanto le stesse si estrinsecherebbero in un mero arbitrio normativo.

Al contrario, ove dette finalità siano presenti, i principi di proporzionalità e ragionevolezza imporranno uno scrutinio in merito alla appropriatezza della ponderazione dei confliggenti interessi in gioco (dei quali uno sarà, ovviamente, il principio di uguaglianza), nonché in relazione alla sussistenza di una *eadem ratio* che giustifichi la partizione delle fattispecie emergente dall'attività interpretativa, scrutinio che diverrà particolarmente rigoroso ove la finalità extrafiscale perseguita non sia riconducibile all'attuazione di altri principi costituzionali.¹⁷⁸ Appare dunque necessario che i principi di

ss.; A. ANZON, *Modi e tecniche del controllo di ragionevolezza*, in R. ROMBOLI (a cura di), *La giustizia costituzionale a una svolta*, Torino, 1991, pp. 31 ss.; G. SCACCIA, *Gli strumenti della ragionevolezza nel giudizio*, Torino, 2000; A. MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, Giuffrè, 2001; R. BIN, *Ragionevolezza e divisione dei poteri*, in M. LA TORRE – A. SPADARO (a cura di), *La ragionevolezza nel diritto*, Torino, 2002, pp. 59 e ss.; L. PALADIN, *Ragionevolezza (principio di)*, in *Enc. Dir.*, Aggiornamento, I, Milano, 1997, pp. 899 ss.; M. CARTABIA, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Relazione tenuta a Roma, al Palazzo della Consulta, nel corso della Conferenza trilaterale delle Corti costituzionali italiana, portoghese e spagnola dal 24-26 ottobre 2013 (reperibile sul sito www.cortecostituzionale.it); G. M. SANDULLI, *Principio di ragionevolezza delle decisioni giurisdizionali e diritto alla sicurezza giuridica*, in *Federalismi.it*, 14/2018.

¹⁷⁶ Quali, a titolo esemplificativo, la tutela della famiglia, la tutela del diritto alla salute, l'indirizzo dell'attività economica a fini sociali e ambientali, lo sviluppo della previdenza sociale.

¹⁷⁷ Si veda, espressamente, Corte Cost., n. 120 del 2020.

¹⁷⁸ Cfr. Corte Cost., n. 120 del 2020, annotata criticamente da M. TRIVELLIN, *L'originaria esclusione del coniuge dall'agevolazione fiscale sui trasferimenti di imprese. Un'occasione per riflettere sull'approccio metodologico alla soluzione di un problema di costituzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, II, pp. 145 ss.

Cfr. anche G. CORASANITI, *I profili tributari del passaggio generazionale delle imprese tra condizioni di obiettiva incertezza interpretativa e (probabili) interventi di riforma*, in *Rass. Trib.*, 2020, pp. 1872 ss.; F. GALLO,

proporzionalità e ragionevolezza siano attentamente declinati dall'interprete con riguardo ad un duplice ordine di problemi.

In primo luogo, deve essere attentamente vagliata la ragionevolezza della disciplina tributaria – come risultante dal possibile approdo interpretativo – nella sua dimensione interna di coerenza sistemica del tributo, quale svolgimento e concreta attuazione del presupposto impositivo scelto dal legislatore.¹⁷⁹

In secondo luogo, nelle ipotesi in cui il legislatore abbia introdotto nell'ordinamento una disciplina tributaria derogatoria (estranea al naturale dispiegarsi del presupposto del tributo), tipicamente al fine di perseguire una finalità extrafiscale, è necessario che l'approdo ermeneutico prescelto assicuri una ragionevole e proporzionata enucleazione delle fattispecie con riferimento alle quali tale specifica disciplina derogatoria trovi applicazione, distinguendole da quelle a cui la stessa resti estranea. Anche in tal caso, il bilanciamento tra i diversi principi in gioco sarà guidato dall'obiettivo di assicurare la proporzionalità delle norme estratte in via interpretativa dalle rilevanti disposizioni, da valutarsi in termini di coerenza tra

Introduzione del dibattito sulla costituzionalità delle imposte successorie e sulle donazioni, in Dir. Prat. Trib., 2020, pp. 2110 ss.

¹⁷⁹ Cfr. F. MOSCHETTI, *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in tema di agevolazioni tributarie*, in Rass. trib., 1986, pp. 358 ss. Si vedano, *ex multis*, Corte cost., n. 120 del 2020, n. 264 del 2017, n. 177 del 2017; n. 416 del 2000; n. 159 del 1985; n. 91 del 1973. Nonché Corte cost., n. 262 del 2020, in cui il giudice costituzionale ha rilevato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 14, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, nella parte in cui disponeva che, anche per gli immobili strumentali, l'IMU era indeducibile dall'imponibile delle imposte sui redditi d'impresa. Ad avviso della Corte, il divieto di deduzione in oggetto violava “*il principio di coerenza e quindi di ragionevolezza in quanto, avendo il legislatore espressamente individuato il presupposto dell'imposta sul reddito delle società (IRES) nel possesso di un reddito complessivo netto, la deducibilità dell'IMU dal relativo imponibile assume natura strutturale, essendo la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) resa necessaria dall'applicazione coerente e sistematica dello stesso presupposto. Compiuta tale scelta, il legislatore non può, senza rompere il vincolo di coerenza interna, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente, il che comporta, peraltro, effetti concreti di distorsione fiscale e numerose irragionevoli conseguenze*”.

Cfr., in senso conforme, F. SORRENTINO, *Eguaglianza formale*, in Costituzionalismo.it, 3/2017, secondo il quale tale specifica declinazione del principio di ragionevolezza è applicabile “*in tutti i casi in cui non viene in rilievo una diseguaglianza misurabile rispetto ad un tertium comparationis, ma come disciplina semplicemente irragionevole*”, in quanto intrinsecamente incoerente, contraddittoria e illogica rispetto al sistema normativo in cui la disposizione si inserisce, o alla finalità perseguita dal legislatore. Cfr. anche G. SCACCIA, *Controllo di ragionevolezza delle leggi e applicazione della Costituzione*, in Nova juris interpretatio, 2007, pp. 286 ss

finalità e struttura della disciplina tributaria, da un lato, e ambito di applicazione della stessa (così come determinato in via interpretativa) e suoi conseguenti effetti, dall'altro.¹⁸⁰

4. Brevi conclusioni

L'indagine condotta nelle pagine che precedono, la quale si eleva sulle fondamenta di una concezione semantico-moderata dello scetticismo interpretativo, ci ha permesso di trarre alcune rilevanti conclusioni:

- i. i principi possono essere utilmente impiegati dagli operatori giuridici sia per interpretare, sia per integrare il diritto tributario, promuovendo la sistematizzazione e l'organicità del sistema (e dei suoi sottoinsiemi);
- ii. tale impiego si dimostra particolarmente fecondo in relazione ai principi costituzionali, in virtù della loro primazia gerarchica ed assiologica;
- iii. tali principi, tuttavia, devono essere assoggettati ad una preliminare attività di coordinamento e proporzionato bilanciamento, per poter poi essere proficuamente impiegati ai fini interpretativi ed integrativi;
- iv. nella prospettiva (strettamente) interpretativa, i principi costituzionali dovrebbero essere impiegati non solo al fine di rigettare le soluzioni ermeneutiche incompatibili con la Carta, ma anche – e soprattutto – quali parametri per orientare positivamente l'attività dell'interprete, favorendo le soluzioni che garantiscano la più efficace realizzazione dei principi e dei valori affermati nella Costituzione;
- v. l'impiego dei principi costituzionali in chiave (strettamente) interpretativa si estende, senza particolari preclusioni, anche alle disposizioni che dettano il presupposto del tributo, a quelle che individuano i soggetti passivi in senso lato ed alle disposizioni impositive.

PAOLO ARGINELLI

¹⁸⁰ È su tale profilo, in sostanza, che si appunta l'analisi del Giudice delle leggi nella pronuncia n. 120 del 2020.