

Diritto civile e diritto tributario. Verso una progressiva autonomia?

1. – Alla ricerca della relazione sussistente tra diritto civile e diritto tributario

Il fascino del diritto tributario origina dall'ambiguità che da sempre caratterizza tale branca del diritto, a metà tra l'area pubblica e quella privata, con le quali conversa incessantemente: la materia sanzionatoria dialoga con l'area pubblica e con i principi penalistici, mentre tutta la fase procedimentale dialoga con il processo amministrativo.

Il principale interlocutore del diritto tributario, tuttavia, non può che essere considerato il diritto civile; ed è proprio sulla relazione tra il diritto tributario e il diritto civile che occorre accendere una luce. C'è chi sostiene che il diritto civile sia mero materiale di costruzione che viene scomposto e usato dalle categorie del diritto tributario, dotate di primazia rispetto a quelle del diritto civile. Ma c'è anche chi ritiene che il diritto tributario si manifesti come servente rispetto al diritto civile e che, prevedendo un rapporto obbligatorio tra la parte pubblica e quella privata pur sempre contrassegnato da diritti e obblighi, debba mutuare dalle categorie civili-liche la propria ossatura (DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, p. 242 ss.).

Nell'applicazione pratica, tuttavia, le tesi illustrate entrano spesso in collisione.

È dunque necessario, per poter identificare la reale relazione sussistente tra diritto civile e diritto tributario, distinguere i principali punti nodali della questione, che toccano non solo il tema della qualificazione negoziale, volto a verificare se le categorie del negozio incidano – e fino a che punto – su quelle del diritto tributario (in tal senso: FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 912 ss.; FEDELE, *La comunione legale nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, p. 33 ss.), ma anche il regime della obbligazione tributaria, per indagarne i tratti di specialità e verificare se si possa parlare di una vera e propria obbligazione speciale o di un'obbligazione totalmente diversa da quella di diritto civile (GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 57; BERLIRI, *Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria*, in *Giur. imp.* 1954, III, p. 509; MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 161 ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, pt. gen., Milano, 2007, p. 151; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, pt. gen., Milano, 2012, p. 296 ss.).

C'è poi sullo sfondo il tema della rilevanza della c.d. sostanza economica della materia tributaria, oggetto di una celebre pronuncia della Corte di Giustizia in materia di *leasing* (Corte giust. UE, 2 luglio 2015, C-209/14, EU: C: 2015: 440). La Corte, in tale sede, rottamando la distinzione tra *leasing* finanziario e *leasing* traslativo, propria del diritto civile italiano, ha avuto modo di affermare che, indipendentemente dalla conformazione del contratto, ciò che realmente conta è la sostanza economica dello stesso.

2. – *L'ambiguità del diritto tributario*

Come detto, una delle principali caratteristiche del diritto tributario è l'ambiguità, collocandosi esso tra un'area del diritto al limite tra il privato e il pubblico.

Bisogna infatti considerare che il problema fiscale è un problema primario che non riguarda solo il prelievo in sé, ma l'assetto intero della società. Basti pensare, per comprendere appieno la portata di tale affermazione, che un aumento della pressione fiscale, generando un incremento dei fondi per interventi di carattere pubblico, diventa automaticamente uno strumento indispensabile rispetto agli obiettivi che ciascuno Stato si prefigge di raggiungere. Ne deriva dunque l'indispensabilità di un coordinamento del momento del prelievo fiscale con i parametri dettati dal costituente – in particolare, con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. – che non possono essere elusi.

Col tempo si è passati da un momento storico in cui prevaleva il profilo pubblicistico e in cui il rapporto tra Stato e cittadino era impostato sotto il profilo dell'imperiosità, a una diversa fase, caratterizzata dalla prevalenza della considerazione del rapporto sussistente tra l'ente impositore e il contribuente (FEDELE, *Cultura giuridica e politica legislativa nel diritto tributario*, in *Jus*, 1998; FALSITTA, *Nascita e sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2000; GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2007, ID., *L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. comm.*, 2009, p. 553). Ed è lo stesso riferimento al concetto di "rapporto" che rende inevitabile un richiamo alle nozioni privatistiche. Tuttavia, ciò che accade nel diritto tributario è diverso rispetto a quanto previsto relativamente al rapporto privatistico classico, ispirato al principio di libertà. Con riguardo a quest'ultimo è infatti tale il peso attribuito all'autonomia contrattuale, che lo stesso codice civile prevede la possibilità di dar vita a rapporti che non siano in esso esplicitamente previsti e disciplinati.

Si tratta dunque di due anime diverse che viaggiano in parallelo, rispetto al cui rapporto molteplici sono i problemi da affrontare. Tra i

tanti, sicuramente merita menzione la questione della legittimità dell'operazione economica, rispetto alla quale, oggi, non viene più considerato sufficiente il puro momento volontaristico sulla base del quale si è sempre forgiata la disciplina dei rapporti, con conseguenze applicative di non poco conto. Si pensi, ad esempio, all'art. 1469 *ter* c.c. in cui si fa riferimento alla possibilità di interpretare la clausola con negozi collegati, manifestazioni di autonomia negoziale esterni.

Notevoli, dunque, le difficoltà interpretative e applicative, soprattutto se si considera che l'obbligazione tributaria è modellata su un'obbligazione, quella civilistica, la quale risulta pienamente suscettibile di cambiamento. Appare pertanto di fondamentale importanza determinare in che misura l'obbligazione tributaria risulti condizionata dall'applicazione del modello civilistico su cui si forgia (FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998; ALLENA, *Sull'applicabilità dei principi civilistici al diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I).

Si tratta sicuramente di un problema molto complesso, considerata la mutevolezza della realtà e delle esigenze sociali che la caratterizzano. Ma ciò non esclude che una soluzione concreta possa essere trovata, utilizzando la Costituzione quale punto di riferimento principale in materia, onde garantire adeguata tutela alla c.d. certezza del diritto, la quale è «un mito necessario per la sussistenza stessa del diritto ed è un problema a cui di volta in volta legislatori e giuristi debbono dare una soluzione plausibile se vogliono mantenere in vita lo Stato di diritto» (ALPA, *I principi generali*, Milano, 2006, p. 344).

3. – *L'incidenza della normativa tributaria sulle scelte dei privati*

Notevole è l'incidenza della normativa fiscale sulle scelte dei privati.

Per comprendere appieno la portata di tale affermazione, occorre muovere da una considerazione: l'unità del sistema. Non è assolutamente possibile demarcare il diritto in tanti settori, indipendenti l'uno dall'altro: il sistema giuridico è uno e va concepito nella sua unitarietà. Tutte le norme hanno lo stesso valore e la stessa attitudine a disciplinare determinate vicende, ciascuna in funzione degli interessi che intende perseguire.

Non è dunque la collocazione di una norma a imporne la lettura entro un certo sistema, quanto piuttosto la sua funzione a rilevarci l'effettivo ambito applicativo. E il sistema delle norme tributarie ha una funzione propria e specifica, la quale si esprime attraverso una relazione impositiva tra l'ente esattore – lo Stato – e il contribuente.

In tale quadro, al diritto civile si devono sicuramente le categorie concettuali che sono state elaborate e si sono consolidate nel corso del

tempo e hanno concorso a plasmare gli altri settori dell'ordinamento giuridico. Ogniqualvolta vi sia un problema non risolto esplicitamente da una disciplina specifica, la soluzione deve essere individuata nelle norme civilistiche, che costituiscono il c.d. diritto comune, «cioè quello generale, destinato a operare per tutti in mancanza di specifiche regole, le quali istituiscono prerogative, immunità, privilegi: termini, questi ultimi, con cui si designano appunto le deroghe al diritto comune» (DEL PRATO, *Le basi del diritto civile*, Torino, 2017, p. 6). Ciò è quanto accade, ad esempio, con riguardo al rapporto tributario: sono state introdotte delle norme speciali (quali quelle in materia di decadenza e di solidarietà tributaria), ma laddove queste non operano occorre individuare la disciplina di riferimento all'interno delle disposizioni civilistiche.

Ma che incidenza ha invece la normativa tributaria sulle scelte dei privati? Per il civilista, notevole è la rilevanza ai fini impositivi dell'atto di autonomia privata, in quanto non di rado le parti che lo pongono in essere scelgono un determinato assetto di interessi rispetto a un altro, basando le proprie scelte sulla relativa tassazione e prediligendo la soluzione più vantaggiosa.

Al riguardo, molto sentito è il problema relativo alla possibilità, per l'ente impositore, di riqualificare il contratto in funzione delle esigenze tributarie (BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013).

Come noto, esso è produttivo di effetti solo tra le parti, mentre, ai sensi dell'articolo 1372 c.c., lo sarà rispetto ai terzi esclusivamente nei casi previsti dalla legge. Sulla base di ciò, bisogna dunque ritenere che il contratto rilevi per il Fisco – che rispetto all'atto di autonomia privata non è nient'altro che un terzo – come mero fatto storico?

Per rispondere a tale interrogativo, è molto utile attingere qualche dato dall'esperienza civilistica che prevede un istituto, i c.d. atti in frode ai creditori, attraverso il quale poter individuare i principali criteri di riferimento.

Al riguardo, il banco di prova più significativo è rinvenibile nel contratto di transazione, attraverso il quale si considera il passato per addivinare a un nuovo assetto di interessi non litigioso. «In ciò risiede l'efficacia minima della transazione: modificare, con effetto immediato, la preesistente situazione litigiosa rendendola non litigiosa, composta cioè di diritti certi e stabili. Effetto eventuale, ulteriore e più intenso, è quello di sostituire del tutto la situazione preesistente con una nuova situazione non litigiosa» (DEL PRATO, *Fuori dal processo. Studi sulle risoluzioni negoziali delle controversie*, Torino, 2016, p. 40).

Relativamente a tale contratto, la giurisprudenza in tema di revocatoria si è trovata a dover fare i conti con un problema particolarmente complesso. Difatti, la transazione è un atto dispositivo eventualmente traslativo e astrattamente suscettibile di revocatoria, ma in riferimento al quale è quasi impossibile l'accertamento della sproporzione tra gli interessi in gioco. Ciò in quanto è molto difficile l'individuazione, a opera del terzo, della situazione sostanziale, occultata dalla legge. L'accertamento della stessa è stato oggetto di alcune recenti sentenze della Corte, volte a verificare se le concessioni transattive poste in essere potessero realizzare quella sproporzione tale da consentire il vittorioso esperimento dell'azione revocatoria. Le ragioni alla base di ciò sono facilmente intuibili: chi agisce in revocatoria, come il fisco, è un terzo rispetto al quale è vero che il contratto non produce effetti ma rileva come fatto storico, presupposto dell'imposizione tributaria. Sicché è necessario qualificare e interpretare l'atto ai fini fiscali (MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 784), al di là del *nomen iuris* adoperato dalle parti, per verificare quali sono gli effetti legati alla rilevanza fiscale nella loro sostanza effettiva e nel pieno rispetto dell'intento delle stesse.

La sostanza economica emerge dunque nella prospettiva tributaria, ma essa è anche propria di quella civilistica. Difatti, ogniqualvolta si parla di causa in concreto e di operazione economica, si allude proprio alla possibilità di andar oltre le espressioni adoperate dalle parti e di riqualificare il contratto in funzione dell'assetto di interessi che concretamente emerge dallo stesso.

Oggi, a più di dieci anni dalla pubblicazione della sentenza della Cassazione n. 10490 del 2006, in forza della quale

«la causa di un contratto non è la sua funzione economico-sociale, che si cristallizzerebbe per ogni contratto tipizzato dal legislatore (ciò che non spiegherebbe, a tacer d'altro, come un contratto tipico possa avere una causa illecita), ma è la sintesi degli interessi reali che il singolo, specifico contratto posto in essere è diretto a realizzare (c.d. causa in concreto)»,

si può dire che tale formula è stata fatta propria anche dalla giurisprudenza tributaria.

Occorre tuttavia sottolineare che la causa concreta elaborata dalla giurisprudenza civilistica, si differenzia, in parte, da quella utilizzata dalla giurisprudenza tributaria, che tende piuttosto a farla coincidere con la causa economica.

In tale ottica, merita menzione la sentenza della Suprema Corte di Cassazione, sezione Tributaria, n. 22932 del 2005, che ha sancito la nullità di un contratto di costituzione di usufrutto di azioni, stipulato per motivi

fiscali, da cui l'usufruttario non aveva tratto alcun vantaggio economico. Ciò poiché

«la mancanza di qualunque valida ragione economica dell'operazione, che investe nella sua essenza lo scambio tra le prestazioni contrattuali, costituisce un difetto di causa che dà luogo a nullità del contratto».

Sicuramente, una decisione siffatta avrebbe potuto essere altresì oggetto di una sentenza emessa da una sezione civile, relativamente a una controversia tra le parti vertente su un contratto privo di causa in quanto carente del nesso di corrispettività, dell'utilità economica. Quale dunque la differenza?

Nella prospettiva squisitamente tributaria il problema concerne l'inopponibilità al fisco.

È infatti vero che l'ente impositore ha il potere di accertare la realtà sostanziale ma ciò solo a fini meramente impositivi: non può, come qualunque terzo interessato, far dichiarare la nullità del contratto. Si tratta di due questioni ben diverse: la rilevanza per il fisco, da un lato, e la validità del contratto tra le parti, dall'altro.

In particolare, riguardo a quest'ultima occorre segnalare un ulteriore problema, relativo all'incidenza delle norme fiscali sulla validità degli atti di diritto privato. Nello specifico, la violazione di una norma fiscale inderogabile ad opera di un contratto, quale ad esempio la simulazione relativa del prezzo dello stesso, sicuramente comporta una violazione di legge ma essa pacificamente non incide sulla validità dell'atto di autonomia privata. Ai sensi dell'art. 10, comma 3, l. n. 212 del 2000, le violazioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

Occorre infatti cercare di conservare quanto più possibile gli effetti dell'atto, nel rispetto di un più generale principio di sussidiarietà sociale, in forza del quale lo Stato e tutti gli enti territoriali favoriscono l'autonoma iniziativa dei privati, singoli o associati, nello svolgimento di attività di interesse generale. In tale ottica, le stesse norme inderogabili devono essere interpretate in una logica funzionale volta a plasmare su misura la soluzione rispetto al caso posto all'attenzione del giudice, non nella logica della fattispecie ma in vista degli interessi che intendono presidiare.

4. – *La rilettura delle fattispecie di diritto civile e i conseguenti problemi ai fini tributari*

Mancano nel diritto tributario principi generali propri, per cui è stato necessario ricostruire principi, concetti e istituti conati in una specifica

branca del diritto e adattati ai fini tributari, secondo uno schema civilistico o amministrativo.

Molti concetti che sono entrati a far parte di tale settore del diritto sono inoltre stati conati dalle pronunce della Corte di Giustizia che si sono susseguite nel tempo. Ad esempio, ciò è avvenuto nel settore dell'imposta sul valore aggiunto, in riferimento al quale sono stati enunciati dei concetti assolutamente nuovi. Si pensi alla nozione di locazione ai fini dell'applicazione del regime di esenzione dall'Iva, enunciata dai giudici di Lussemburgo (Corte giust. UE, 25 ottobre 2007, causa C-174/06). Il problema da cui aveva preso le mosse la controversia aveva riguardo, nello specifico, alla definizione delle concessioni di uso da parte dell'Autorità marittima che non comportavano l'erogazione di servizi ma solo l'attribuzione della facoltà di godimento del bene. Relativamente ad esso, la Corte di Giustizia, pur prendendo atto che tale attribuzione era avvenuta mediante un provvedimento amministrativo, aveva affermato che quando viene ceduto il godimento del bene e ad esso non si accompagna la prestazione di un servizio, si è in presenza di locazione. Si ha riguardo, dunque, a una definizione strettamente economica.

Tale caso mostra le rilevanti difficoltà di carattere sistematico che possono sussistere ogniqualvolta la rilettura delle fattispecie di diritto civile fa sorgere problemi ai fini tributari.

A tal proposito, merita altresì menzione un altro caso oggetto di pronuncia da parte della Corte di Giustizia, concernente la nozione di impresa ai fini dell'applicazione della disciplina degli aiuti di stato. In particolare, secondo i giudici di Lussemburgo, ai fini dell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato, per impresa deve intendersi qualunque struttura che produca beni o servizi e li metta sul mercato, a prescindere da quale sia il loro regime giuridico e dall'esistenza di una finalità di profitto (Corte giust. UE, 12 settembre 2000, cause riunite da C-180/98 a C-184/98, punto 74). Si ha dunque riguardo a una nozione di impresa che differisce profondamente da quella propria del diritto civile.

I problemi più rilevanti, invero, si sono posti con riguardo ai poteri di ricostruzione e riqualificazione delle fattispecie negoziali, attraverso la unificazione di diversi atti contrattuali. Essi hanno una lunga e difficile storia.

Un esempio importante nella giurisprudenza della Corte di Cassazione è rinvenibile nella rilettura del contratto di *leaseback*, il quale può essere configurato in maniera tale da eludere il divieto di patto commissorio. Difatti, secondo la seconda Sezione civile

«lo schema contrattuale del “*sale and lease back*” è, in linea di massima ed almeno in astratto, valido, in quanto contratto d'impresa socialmente tipico, ferma

la necessità di verificare, caso per caso, l'assenza di elementi patologici, sintomatici di un contratto di finanziamento assistito da una vendita in funzione di garanzia, volto ad aggirare, con intento fraudolento, il divieto di patto commissorio e, pertanto, sanzionabile, per illiceità della causa, con la nullità, *ex art.* 1344 c.c., in relazione all'art. 1418, comma 2, c.c. L'accertamento del carattere fittizio di tale contratto, per la presenza di indizi sintomatici di un'anomalia nello schema causale socialmente tipico (quali l'esistenza di una situazione di credito e debito tra la società finanziaria e l'impresa venditrice utilizzatrice, le difficoltà economiche di quest'ultima, la sproporzione tra il valore del bene trasferito ed il corrispettivo versato dall'acquirente), costituisce un'indagine di fatto, insindacabile in sede di legittimità, se adeguatamente e correttamente motivate» (Cass., 11 settembre 2017, n. 21042).

Trasferito sul campo tributario, il problema della riunificazione di diverse fattispecie negoziali o della utilizzazione di elementi estranei alla fattispecie, è sorto spesso con riguardo a problemi sollevati da pronunce della Corte di Giustizia.

Si tratta di una diatriba molto antica, che nasce con l'applicazione dei principi giudaici in materia contrattuale e che ha dato luogo a una grande evoluzione della giurisprudenza americana.

Tale evoluzione ha altresì accompagnato la figura dell'abuso del diritto, in riferimento alla quale, negli Stati Uniti, già nel 1924 si affermava che quando un'operazione veniva opposta al fisco, la stessa dovesse avere sostanza economica e le parti dovessero conseguire un effettivo profitto. Essa è culminata nella introduzione di una specifica norma durante la presidenza di Obama, all'interno della legge sulla riforma sanitaria, promulgata il 23 marzo 2010 (*Patient Protection and Affordable Care Act*).

È dunque evidente che, quando ci si occupa di lettura congiunta di atti contrattuali con altre manifestazioni contrattuali o con elementi estranei alla fattispecie, si scivola spesso nella problematica del c.d. abuso del diritto. Ma l'abuso di diritto tributario è diverso da quello civilistico. In particolare, in campo tributario esso si specifica nella violazione del proprio sostrato costituzionale – il principio di capacità contributiva – e comporta l'irrelevanza dell'atto rispetto all'ente impositore che ha la possibilità di riqualificarlo ai fini impositivi. Molteplici, dunque, le perplessità derivanti dall'ampia libertà data al giudicante rispetto alla ricostruzione della fattispecie.

Con riferimento allo stesso, fortemente dibattuto è stato l'art. 20 d.p.r. n. 131/1986 in materia di imposta di registro, il quale descrive come fattispecie imponibile la sostanza dell'atto e gli effetti dello stesso. Si ha riguardo a una lettura limitata al contenuto dell'atto e quindi ostativa della

possibilità di attingere a elementi interpretativi o ricostruttivi, o a fattispecie estranee. Da ciò è derivata una notevole difficoltà interpretativa, aggravatasi ancora di più in seguito alla riforma di tale norma, introdotta dalla legge n. 205 del 27 dicembre 2017, con la quale è stato previsto che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra-testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi». Ciò ha comportato una complessa lettura della giurisprudenza anteriore alla modifica dell'art. 20 TUR, in quanto la quasi totalità delle sentenze allo stesso riferite avevano distinto tra elementi negoziali collegati e altri elementi esterni di carattere non negoziale.

Inoltre, nel corso del 2018, più volte i Giudici di legittimità hanno ribadito l'irretroattività delle modifiche apportate all'art. 20 del TUR, limitando l'efficacia temporale delle stesse esclusivamente a partire dall'entrata in vigore della legge n. 205 del 2017, e, nello specifico, dal 1° gennaio 2018. Conseguenza diretta di tale interpretazione è stata l'inapplicabilità delle disposizioni più favorevoli per il contribuente nel caso dei giudizi già pendenti prima della data indicata.

Con la legge di bilancio del 2019 e, in particolare, con il disposto dell'art. 1, co. 1084, si è però fronteggiato il problema, sancendo che le modifiche introdotte con la novella del 2018 rappresentano interpretazione autentica dell'art. 20 e, dunque, non possono che avere un'efficacia retroattiva e immediata applicabilità in tutti i contenziosi, anche quelli già pendenti, in qualunque stato e grado essi si trovino. Esse, dunque, sono idonee a limitare *ex tunc* l'attività di riqualificazione posta in essere all'Agenzia dell'Entrate.

Ciò nonostante, a seguito della riforma la situazione appare ancora profondamente confusa, considerando che la stessa, laddove entrino in gioco le norme proprie dell'ordinamento comunitario, è suscettibile di dar luogo a disparità di trattamento. Si pensi, ad esempio, al caso di tributi unificati, come l'Iva, in riferimento ai quali non è possibile applicare il divieto posto dall'art. 20, essendo gli stessi soggetti ai principi affermati dalla Corte di Giustizia, i quali vietano che nel caso di collegamento economico i vari elementi vengano considerati nel loro insieme.

Al riguardo, è opportuno sottolineare che gran parte del contenzioso concernente la frammentazione o l'unificazione di elementi contrattuali formalmente distinti, si riferisce al problema della distinzione fra il trasferimento del ramo d'azienda, esente dall'Iva, e il trasferimento dei singoli

beni, soggetto a Iva. Anche in tal caso, ricadendo la questione nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, si devono applicare i criteri forgiati dalla giurisprudenza comunitaria.

Oggi giorno, è dunque immensa l'importanza rivestita in materia tributaria dal diritto dell'UE, i cui principi, soprattutto per quanto riguarda i tributi armonizzati, necessitano di una imprescindibile armonizzazione. A ciò dovrà conseguire poi un necessario coordinamento con il nostro sistema giuridico e ci si dovrà così confrontare con una realtà che va modificandosi e che mostra già segni univoci nei richiami normativi ai principi costituzionali.

5. – *Il rapporto tra obbligazione tributaria e civilistica*

Da quanto detto emerge chiaramente la mancanza di autonomia del diritto tributario.

Sicuramente, pochi sono i punti rimasti in comune col diritto amministrativo: le situazioni giuridiche soggettive sono diverse, le nullità sono disciplinate dalle leggi speciali, l'eccesso di potere non è previsto, l'affidamento è titubante. Ma sicuramente molti sono i punti in comune con il diritto costituzionale, il diritto europeo, il diritto processuale civile e soprattutto il diritto civile.

In particolare, è interessante soffermarsi sul problema del rapporto tra obbligazione tributaria e civilistica, avendo riguardo a un tema, quello dell'obbligazione, molto discusso nel diritto tributario. C'è anche chi, addirittura, sostiene che essa non esista.

Ma, assumendo che questa obbligazione esista, possiamo dire che essa rappresenta un'obbligazione propria di diritto pubblico, in riferimento alla quale nel nostro ordinamento è pacificamente ammessa l'applicabilità delle norme civilistiche in materia.

Ciò però non avviene in tutti gli ordinamenti: alcuni, quale quello tedesco, sottraggono completamente l'applicazione della disciplina tributaria alla normativa civilistica, essendo prevalente il rapporto di diritto pubblico. In altri, come quello spagnolo, c'è invece una norma specifica che espressamente rinvia, laddove vi sia una lacuna, al codice civile.

L'ordinamento italiano è dunque diverso da molti altri sistemi continentali, in quanto si caratterizza per la mancanza di un codice tributario e per l'assenza di chiarezza circa il rapporto sussistente tra il diritto tributario e il codice civile. Notevole, se non addirittura totale, è dunque lo spazio lasciato alle ricostruzioni degli interpreti, che talvolta arrivano anche a scontrarsi duramente.

Un tema molto dibattuto concerne l'applicabilità diretta, piuttosto che analogica (FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 482 ss.), delle norme civilistiche in ambito tributario (secondo un rapporto norma generale – norma speciale). La dottrina, al riguardo, risulta divisa; ma anche tra coloro che propendono per l'applicabilità diretta (BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, Milano, 1972; RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da Amatucci, vol. II, Padova, 2001), non vi è nessuno che prescinde dal giudizio di compatibilità volto a verificare, nel caso concreto, se l'attuazione della disciplina civilistica sia compatibile con la natura dell'obbligazione tributaria e con i principi che presiedono alla materia tributaria.

Senonché, non pochi sono i problemi di carattere pratico.

Innanzitutto, occorre sempre verificare se le scelte del legislatore tributario in materia di obbligazioni siano espressione di una chiara autonomia di disciplina o siano sintomo di una specifica ed eccezionale regolazione tale da non compromettere l'applicabilità delle regole civilistiche a ipotesi non specificamente regolate. Si pensi all'art. 1294 c.c., che stabilisce una presunzione di solidarietà. Tale norma non è applicabile al diritto tributario, e ciò in quanto le scelte compiute dal legislatore tributario, così ampie, dettagliate e composite, rappresentano una chiara manifestazione dell'intento di dettare egli stesso la disciplina delle ipotesi di solidarietà. Inoltre, non ci si può esimere dal considerare il fondamentale principio di capacità contributiva (MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018, p. 45 ss.). Con riferimento allo stesso, la Suprema Corte di Cassazione si è pronunciata sulla questione concernente la possibilità, per il coobbligato non impugnante, di avvalersi del giudicato favorevole emesso nei confronti dei coobbligati impugnanti (art. 1306, comma 2, c.c.). I giudici di legittimità hanno scelto, tra le varie interpretazioni possibili, quella che rispetto all'univocità della obbligazione, ha permesso di evitare il pagamento, ad opera del soggetto coobbligato non impugnante, di un tributo che poi giudizialmente risultasse non dovuto (Cass., 23 marzo 2016, n. 5725).

Trattasi di uno dei temi con cui si è dovuto fare i conti in seguito alla scelta fatta dalla Corte Costituzionale di ritenere applicabile all'obbligazione tributaria la disciplina civilistica.

Sicuramente, la costituzionalità di deroghe alla disciplina generale in nome dell'interesse fiscale (DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987; MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 793), non può che essere valutata in concreto e tenendo

conto del cambiamento costante della realtà e della posizione dell'Amministrazione finanziaria, soggetto sempre più consapevole.

È ormai divenuta indispensabile la definizione di linee di ordine strutturale, volte a garantire una maggiore certezza sull'applicabilità delle norme civilistiche in ambito tributario e a evitare che la costruzione pratica sia rimessa solo ed esclusivamente alla sensibilità del singolo interprete. Necessaria, a tal fine, risulta certamente la costruzione di principi generali che giustificano questa integrazione analogica e risolvono definitivamente il problema dei rapporti tra discipline.

6. – *Il principio di indisponibilità della pretesa tributaria*

Relativamente al principio di indisponibilità della pretesa tributaria e alla rilevanza della volontà delle parti, le relazioni tra il diritto civile e il diritto tributario – potendosi collocare tra loro in una posizione dialettica e sinergica, piuttosto che in una posizione antagonista, come invece sono stati spesso visti – non risultano eccessivamente pericolose.

Questo, ovviamente, solo se ci si pone in una posizione libera da forzature e riferimenti di natura ideologica e sistematica. Occorre invece uno sforzo teleologico che miri a configurare l'esercizio della pretesa tributaria, in modo tale che lo stesso sia ispirato ai principi costituzionali di capacità contributiva e progressività [principio, quest'ultimo, rimasto secondo parte della dottrina, inattuato: FEDELE, *Diritto tributario (Principi)*, in *Enc. dir.*, Annali, II, 2, p. 457; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, p. 50], ma anche ai valori di dignità e solidarietà.

Sul tema della indisponibilità della pretesa tributaria si ravvisa una letteratura immensa (tra i tanti: REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1995, vol. I; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972; LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006; CUVÀ, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Padova, 2007; FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008).

Ricordando i principali passaggi del fondamento della stessa, oggi possiamo dire che essa a volte è stata collegata, sotto il profilo soggettivo, direttamente alla potestà di imposizione dello Stato, mentre altre è stata invece connessa a un profilo oggettivo, proprio del credito dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente. Non è infine mancata la voce di quanti hanno fatto riferimento al carattere vincolante dell'azione amministrativa finanziaria. Si è detto anche, cercando di ancorare il prin-

cipio a qualcosa di più saldo, che vi sono disposizioni di legge ordinaria che, in riferimento a fattispecie specifiche, vietano all'Amministrazione finanziaria di concedere delle azioni o di applicare imposte in maniera difforme dalle previsioni di legge.

Sicuramente, notevoli sono i passi in avanti che sono stati fatti. Oggi è infatti possibile rinvenire nel fondamento del principio di indisponibilità un chiaro riferimento ai valori e ai principi del dettato costituzionale e, in particolare, all'art. 23 Cost. Tale norma prevede che un tributo possa essere imposto e determinato solo in base alla legge, con la conseguenza che gli organi dell'amministrazione finanziaria non possono disporre di poteri impositivi, né sotto il profilo dell'*an*, né sotto quello del *quantum*. Viene in tal modo fornita una tutela effettiva agli interessi generali con rilevanza pubblica, nonché garantita, seppure indirettamente, la libertà patrimoniale dei privati.

Ma il richiamo non si ferma a tale norma: non ci si può infatti esimere dal richiamare anche i principi costituzionali che ispirano l'attività dell'Amministrazione, come quelli di imparzialità e di buona amministrazione (art. 97 Cost.) e della capacità contributiva, quale misura del concorso alla spesa pubblica, e della progressività del potere impositivo (art. 53 Cost.) (DE MITA, *Fisco e costituzione*, vol. III, Milano, 2003; MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991)

Tali disposizioni costituzionali sono un tessuto connettivo che innerva la pretesa impositiva e la qualifica più che in termini di potestà, in termini di funzione, consistente nella composizione degli interessi diffusi nella collettività e nella risoluzione di conflitti conseguenti all'imposizione.

Si passa dunque dal mero esercizio di una funzione autoritativa all'assolvimento di funzioni di servizio, solidarietà e giustizia perequativa, dirette all'equo riparto del carico fiscale sui consociati.

Così inquadrata, la funzione impositiva si configura pertanto come un dovere inderogabile di solidarietà economica e sociale, previsto dall'art. 2 Cost. Il carattere di indisponibilità che la contraddistingue è assolutamente indispensabile, in quanto qualunque alterazione delle modalità di riparto lede il sistema garantito dai principi costituzionali e comporta il rischio di un maggior aggravio fiscale per alcuni consociati rispetto ad altri. Si capisce dunque che esso non è più mera espressione di un potere d'imperio finalizzato all'approvvigionamento delle risorse necessarie, ma è una caratteristica immanente del credito tributario.

Questa impostazione illustra l'aspetto attivo del rapporto tributario, riguardante il potere dello Stato, ma dà una particolare configurazione anche alla situazione passiva di soggezione del contribuente, il cui atteg-

giamento rispetto all'ordinamento tributario cambia: non più di mera soggezione in quanto puro destinatario di una pretesa impositiva autoritaria a cui è costretto a sottostare, ma soggetto passivo di una funzione impositiva che ha un rango e un ancoraggio costituzionale solo nella misura in cui realizzi l'equo riparto del carico fiscale. Ecco allora che il cittadino diviene un partecipante concreto alla conformazione del carico fiscale, sotto forma, ad esempio, di trasmissione dei dati di conoscenza o di dichiarazione di volontà. In tale ottica, merita menzione la pronuncia della Cass., Sez. Un., n. 13378 del 2016 con la quale si è previsto che il contribuente possa opporsi in sede contenziosa alla maggiore pretesa tributaria allegando l'errore di fatto e di diritto commesso, incidente sull'obbligazione tributaria. Per far ciò si è richiamato il principio della capacità contributiva e il disposto dell'art. 10 dello Statuto del contribuente, in forza del quale i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati ai principi di collaborazione e buona fede. Questa pronuncia, che ha destato non pochi malumori, ha aperto la strada a un nuovo rapporto tra potestà impositiva e autonomia privata.

Occorre dunque chiedersi quale sia, oggi, il ruolo effettivamente rivestito dalla volontà del contribuente.

Il principio di indisponibilità, qualificato a lungo come espressione della volontà dello Stato, è caduto col tempo in contraddizione, in seguito all'introduzione di argomenti di matrice privatistica. Ci si è così dovuti interrogare circa la conciliabilità di elementi fondati sul consenso con la funzione pubblica d'imposizione fiscale.

Si tratta di due realtà che per molto tempo abbiamo visto essere conflittuali e incompatibili, ma che oggi, in seguito a un percorso di dialogo e confronto, si stanno sempre più avvicinando, per garantire una funzione positiva della pretesa fiscale, non più esclusivamente legata a esigenze patrimoniali della collettività, ma volta alla tutela dell'uguaglianza dei contribuenti (DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, p. 288 ss.).

Solo attraverso una visione flessibile della funzione impositiva volta alla definizione dell'interesse sociale di solidarietà, oltre che alla realizzazione delle entrate patrimoniali, si può affermare infatti un progressivo coinvolgimento dei criteri civilistici nell'imposizione fiscale.

In tale ottica, è necessaria una rivalutazione del ruolo della volontà del contribuente, non più solo in chiave di disposizione negoziale, ma come dichiarazione priva di efficacia negoziale e in funzione di semplificazione, rapidità e di maggiore certezza nella realizzazione dell'entrata tributaria.

Per fare ciò potrebbe essere utilizzato qualcosa che la dottrina civilistica già conosce ma ha posto nel dimenticatoio: le dichiarazioni non negoziali. Trattasi di dichiarazioni che si inseriscono in sequenze procedimentali e creano una modificazione nel diritto senza alterare lo sviluppo del rapporto giuridico. Utilizzando questo concetto, potrebbe essere possibile conciliare con minore preoccupazione e maggiore semplicità il principio di indisponibilità e il ruolo del contribuente, dando veste sistematica alle preoccupazioni interpretative legate alle varie forme negoziali di determinazione del carico fiscale.

7. – *Conclusioni*

In conclusione, una costante lega tutte le manifestazioni di autonomia proprie del diritto tributario: l'indisponibilità della pretesa tributaria. Tuttavia, una domanda sorge spontanea: ha ancora senso parlare di essa in un ordinamento caratterizzato sempre più da istituti negoziali a effetto deflativo, che sembrerebbero porre in discussione l'accertamento con adesione, la transazione, le procedure concorsuali? Si ha riguardo a istituti in grado di minare il disposto di cui all'art. 53 Cost., sollevando tutta una serie di questioni legate all'uniformità e alla correttezza della tassazione. Essi muovono tutti da uno stato di incertezza, (sull'*an*, sul *quantum*, sulla satisfattività a cui lo Stato può ambire in un determinato contesto) il cui superamento presuppone sempre più l'applicazione di principi costituzionali, quale la ragionevole durata del processo, l'efficienza dell'azione amministrativa e la capacità contributiva. Sono tutti aspetti che renderebbero tali istituti più vicini all'autotutela piuttosto che alla transazione di diritto civile.

Siamo in sostanza di fronte a un processo di emancipazione rispetto al diritto civile, sostenuto, se non addirittura sospinto, dalla giurisprudenza di legittimità. Esso costituisce il presupposto per ciò che ancora manca: la creazione di un sistema di diritto tributario, capace di dare stabilità a un dato normativo che da troppo tempo risulta essere volubile.

ROSA MATTERA