

CEDU, diritti fondamentali individuali e collettivi, diritto tributario: un diritto speciale?

di Alberto Marcheselli

1. Il diritto tributario è escluso dalla tutela di cui all'art. 6 CEDU?

A tutta prima, occuparsi della compatibilità del diritto tributario italiano con le previsioni della CEDU può apparire un esercizio di stile. La nota giurisprudenza della Corte Edu ha, infatti, finora escluso dalla applicazione della clausola del giusto processo, di cui all'art. 6 CEDU, proprio il giudizio tributario (Corte Edu 12 luglio 2001, *Ferrazzini v. Italia*).

La questione, tuttavia, è tutt'altro che priva di motivi di interesse.

In primo luogo, a livello processuale, perché la clausola del *giusto processo* è comunque applicabile a tutti i processi tributari nei quali siano in gioco *sanzioni*, non importa se qualificate quali penali o amministrative dagli ordinamenti interni (Corte Cedu, 23 novembre 2006, *Jussila v. Finlandia*).

In secondo luogo, a livello procedimentale, perché le norme, in genere, sulla tutela dei diritti fondamentali sono comunque applicabili ogniqualvolta l'attuazione della pretesa tributaria venga a impattare con diritti fondamentali, come nel caso della frizione tra poteri di indagine finanziaria e diritti dell'individuo (CEDU, 21 febbraio 2008, *Ravon e altri v. Francia*)

In terzo luogo, al livello sostanziale, perché è pacifico nella stessa giurisprudenza CEDU che la normativa sostanziale tributaria deve essere compatibile con la tutela dei diritti

fondamentali presidiati dall'art. 1 del Primo Protocollo.

E poi, in ogni caso, tornando alla materia processuale, perché la disciplina di fonte CEDU, per quanto non direttamente applicabile al processo tributario, costituisce un modello evidentemente assai autorevole di “giusto processo”. Modello con il quale, se non altro concettualmente, l'ordinamento italiano deve confrontarsi

Non solo, ma atteso che, ai sensi dell'art. 111 Cost., non sembrano consentite esclusioni dall'applicazione del principio per nessun tipo di giudizio e, dall'altro, tale principio sembra porsi nello stesso modo rispetto a tutti i giudizi, non pare fuor di luogo ritenere (o almeno argomentare) che, nella misura in cui il concetto di giusto processo di fonte CEDU impatta sui processi non tributari italiani, attraverso il principio di uguaglianza e la portata generale dell'art. 111 Cost., esso finirebbe per interessare anche il processo tributario. Le movenze del sillogismo che qui si propone sono le seguenti. Premessa maggiore: ai sensi degli artt. 111 e 3 Cost, tutti i processi debbono essere ugualmente “giusti”. Premessa minore: le norme Cedu si applicano (come parametri interposti di costituzionalità) ai processi non tributari. Conclusione: le norme CEDU si applicano indirettamente (per la via degli artt. 3 e 111 Cost, e come parametri di costituzionalità) anche al processo tributario.

2 Corte Edu: una giurisprudenza in cammino, tra manovre di bilancio e giusto processo

Ancora, non è da escludere che l'embargo che finora ha colpito, nella giurisprudenza della Corte Edu, il processo tributario venga a crollare: se e quando, come è

auspicabile e prevedibile, ciò avverrà, i principi che si andranno ad esaminare avranno evidentemente diretta e immediata applicazione (sia pure quali norme interposte del giudizio di costituzionalità, ferma restando la giurisprudenza costituzionale italiana sul punto). Le ragioni per cui tale mutamento appare a un tempo auspicabile e verosimile sono evidenti.

E ciò per almeno una coppia di motivi.

Il primo è la evidente asimmetria (che la Corte Edu finora non sembra aver colto) tra l'ammettere che la materia tributaria, da un lato, sia oggetto della tutela internazionale sotto il profilo sostanziale e l'escludere, dall'altro, che i processi nazionali ove di tale posizione si discute siano oggetto della garanzia procedurale. È curioso (e, a dirla tutta, non molto giustificabile, in termini di ragionevolezza) affermare che lo Stato con i tributi non può violare i diritti fondamentali dell'uomo e poi disinteressarsi delle possibili violazioni dei diritti fondamentali connessi all'accertamento giurisdizionale dei medesimi rapporti.

E che la Corte ammetta ormai con sicurezza che i diritti fondamentali presidiano anche i contribuenti contro una pressione tributaria eccessiva è ormai pacifico. Anzi, la giurisprudenza della Cedu ammette che i diritti fondamentali presidiano i contribuenti sotto un duplice aspetto.

Il primo è quello della tutela contro una *ingiusta pressione procedimentale*, cioè contro procedimenti amministrativi di attuazione dei tributi che siano ingiusti o vessatori (lo riconosce, in sostanza la sentenza *Ravon* sopra citata che, pur concernendo il controllo giurisdizionale, si occupa della effettività della tutela giurisdizionale contro le illegittimità commesse nella istruttoria tributaria).

Il secondo aspetto è quello che deriva dalla pacifica applicazione del Primo Protocollo come tutela del contribuente contro un Fisco ingiustamente oppressivo.

La giurisprudenza sul punto è sufficientemente consolidata. Paradigmatica di questo orientamento è, ad esempio, la sentenza (Corte Cedu 16 giugno 2010, Di Belmonte - Italia), nella quale lo Stato italiano aveva preliminarmente opposto alle richieste del contribuente che al diritto tributario la convenzione non sarebbe stata applicabile. La Corte respinge l'eccezione osservando, che "(...) 38. La Corte rammenta che l'imposizione fiscale costituisce, per principio, un'ingerenza nel diritto garantito dal primo alinea dell'art. 1 del Primo Protocollo e che questa ingerenza si giustifica conformemente al secondo alinea di tale articolo che prevede espressamente una eccezione rispetto a quanto è dovuto per pagamento di tributi e altre forme di contribuzione (...) 39. La materia fiscale non sfugge peraltro al controllo della Corte, poiché questa deve verificare se l'art. 1 del Protocollo n. 1 è stato oggetto di una corretta applicazione. A tal riguardo, essa rammenta che il secondo alinea di tale disposizione si deve leggere alla luce del principio consacrato nella prima frase dell'articolo. Ne consegue che una forma di ingerenza deve garantire un "giusto" equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo (Tre Traktörer AB c. Svezia, 7 luglio 1989, § 59). 40. Per l'effetto, l'obbligo finanziario che sorge dal prelievo dei tributi o di altre forme di contribuzione, può violare la garanzia consacrata da questa disposizione se impone al soggetto interessato un onere eccessivo o reca un sostanziale danno alla sua situazione finanziaria 41. Per altro, spetta in primo luogo alle autorità nazionali decidere il tipo di imposta o di contribuzione che è opportuno imporre. Le scelte in questa materia implicano normalmente una ponderazione di problemi politici, economici e sociali che la Convenzione lascia alla

competenza degli stati firmatari, poiché le autorità interne sono evidentemente nella posizione di valutare meglio tali aspetti che non la Corte. Gli Stati dispongono pertanto in materia di ampi poteri di apprezzamento (Gasus Dosier et Fördertechnik GmbH c. Olanda, 23 febbraio 1995, § 60; National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society c. Gran Bretagna, 23 ottobre 1997, §§ 80-82).”

Gli Stati, quindi, dispongono, secondo la Corte, di ampia autonomia e poteri di apprezzamento in materia fiscale, con il limite, tuttavia, dei diritti fondamentali riconosciuti dalla Convenzione e dal Primo Protocollo (Cedu, 14 gennaio 2011, *Shchokin c. Ucraina*): sotto questo profilo gli Stati sono quindi soggetti al controllo della Corte anche nell’esercizio della potestà impositiva.

I possibili punti di frizione tra fiscalità e diritti fondamentali sono, in effetti, secondo la giurisprudenza della Corte, molteplici.

Ciò, innanzitutto, perché è fatto divieto agli Stati di esercitare il potere tributario in modo contrario al divieto di discriminazione di cui all’art. 14, Convenzione (“// *godimento dei diritti e delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione deve essere assicurato senza nessuna discriminazione, in particolare quelle fondate sul sesso, la razza, il colore, la lingua, la religione, le opinioni politiche o di altro genere, l’origine nazionale o sociale, l’appartenenza a una minoranza nazionale, la ricchezza, la nascita o ogni altra condizione.*” Applica tale disposizione ad esempio Corte Cedu, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, §§ 31-34; Id., 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*, §§ 43 ss.)

In secondo luogo, si riconosce quale limite al potere

impositivo degli Stati il rispetto del principio della predeterminazione normativa degli obblighi, espressamente sancito dall'art. 1 del Protocollo, laddove si fa riferimento alla "legge" quale fonte delle limitazioni al diritto di proprietà. Intendiamo con tale espressione il requisito, richiesto dalla Corte, e corrispondente alla necessaria previsione dell'obbligo, dei suoi presupposti e della sua portata, in fonti preesistenti alla attuazione della pretesa e rese conoscibili attraverso pubblicazione. Tale garanzia è nota anche quale *riserva di legge sostanziale*, per distinguerla dalla riserva di legge formale, per il fatto che è soddisfatta da norme giuridiche cogenti di qualsiasi tipo, di fonte parlamentare, giurisprudenziale (negli ordinamenti retti dal *case law*) e, financo, regolamentare, a condizione che siano debitamente pubblicate e *preventivamente conoscibili* (cfr. per tutte Corte Cedu, 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca*, §§ 54-59; con riguardo ai principi contabili; Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*, § 67. Sul concetto «autonomo» di "legge" ai fini della Convenzione si veda Consiglio di Europa, *The right to property under the European Convention on Human Rights*, Strasburgo, 2007, 12, ss.)

Non direttamente costituente limite della potestà tributaria, ma, comunque, connesso con il suo esercizio è, invece, il *diritto di libera manifestazione del pensiero e di critica* che, talora, è stato esercitato (e contestato) con riferimento alla condotta della Amministrazione fiscale, in procedimento finiti alla attenzione della Corte. Così, Corte Cedu, 6 luglio 2010, *Mariapori c. Finlandia*, in cui la consulente di un contribuente, sentita come testimone in un processo penale per frode fiscale, aveva affermato che i verificatori avevano dolosamente effettuato un accertamento

infondato e ripetuto l'accusa in un libro. Condannata per diffamazione, vedeva riconosciuta dalla Corte la violazione del diritto di libertà di espressione ex art. 10 Convenzione. Ciò, a condizione che l'espressione critica si mantenga nei limiti del corretto esercizio del diritto di critica, come ribadito nella sentenza 18 febbraio 2010, *Taffin & Contribuables Associés c. Francia*, ove, tuttavia, tali limiti venivano ritenuti superati.

La Corte reputa, in proposito, anche sindacabile la *qualità* della legge in termini di chiarezza, ritenendo violata la garanzia in presenza di norme tra loro contrastanti (o di una norma dal significato ambiguo), pur interpretata nei singoli atti applicativi in modo non plausibile dalla Amministrazione fiscale (Corte Cedu 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56): il contribuente sarebbe in tali casi esposto all'arbitrio della Amministrazione, con ciò integrandosi una violazione della riserva di legge, ancorché intesa in senso sostanziale. Legge è, infatti, insegna la Corte, quella fonte idonea a dare, indipendentemente dai requisiti formali, garanzie di precisione, stabilità e prevedibilità delle conseguenze delle condotte e dell'assetto di diritti e obblighi (Cedu, 26 aprile 1979, *Sunday Times c. Regno Unito*). Ne consegue, anche, la violazione della garanzia in presenza di interpretazioni amministrative o giurisprudenziali *imprevedibili* in base al tenore delle norme (o della giurisprudenza) preesistenti (Cedu, 8 marzo 2012, *Oao Neftyanaka, Kompaniya Yukos c. Russia*).

In terzo luogo, principio fondamentale qui applicabile è quello della *proporzione del sacrificio* imposto al soggetto passivo.

La Corte, riconosciuto tale possibile sindacato sull'operato

degli Stati, ne ha fatto nel corso degli anni un esercizio significativo e non marginale.

Così, ad esempio, nella sua giurisprudenza, si è ritenuto *ingiustificato e sproporzionato* (e, pertanto, lesivo dei diritti fondamentali) il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato (Cedu, 9 giugno 2006, *Eko, Elda - Avee c. Grecia*). In particolare, si è ritenuto che tale sproporzione possa sussistere anche in presenza della corresponsione di interessi in misura non inferiore al tasso legale, in presenza di crediti per somme di ammontare elevato idonee ad arrecare comunque un danno finanziario effettivo *medio tempore* (Con riferimento ai tempi, compresi tra i 5 e i 10 anni, per il rimborso dei versamenti in acconto in eccesso in Italia, si veda Corte Cedu, 3 ottobre 2003, *Buffalo srl in liquidazione c. Italia* (ricorso n. 38746/97). Per la generica affermazione del fatto che la materia dei rimborsi tributari rientra nel campo di applicazione del Primo Protocollo, Corte Cedu, 16 luglio 2002, *S.A. Dangeville c. Francia*, (ricorso n. 36677/97); Corte Cedu, 11 gennaio 2012, *Beires Corte Real c. Portogallo*).

Si è, poi, affermato che può rilevare nel campo dell'Art. 1 del Primo Protocollo una applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fisco* (Cedu, 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte) di cui non si era autorizzata la vendita, prima che questi perdessero di valore, per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare). Tali ultime circostanze rendono nella economia della decisione non necessario alla Corte valutare se il diritto del contribuente fosse stato violato già solo per la sproporzione quantitativa tra valore

del credito e valore del bene sequestrato.

In materia di Iva, si è ritenuto, facendo ugualmente applicazione del principio di proporzionalità e di ragionevole ponderazione tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e la tutela degli interessi individuali, che la disciplina del diritto di detrazione e dei relativi presupposti spetta agli Stati, ma che è violato il limite della ragionevolezza ove tale diritto sia condizionato, per il cliente, a condotte del fornitore che il cliente non è in grado, pur adottando la dovuta diligenza, né di verificare, né di modificare:

“Da ultimo, con riguardo agli sforzi per contrastare gli abusi fraudolenti in campo Iva, la Corte riconosce che gli Stati che possiedono informazioni circa tali abusi perpetrati da una specifica persona fisica o ente possono assumere specifiche misure per prevenire, arrestare o punire le violazioni.

Tuttavia, la Corte ritiene che se le autorità nazionali, in assenza di qualsiasi indizio di diretto coinvolgimento o consapevolezza di un soggetto nella frode nella circolazione di beni o servizi a fini iva, nondimeno lo penalizzano, ancorché egli di per sé sia stato pienamente rispettoso delle norme iva, per le azioni od omissioni del fornitore, sul quale egli non abbia controllo, né mezzi di monitoraggio dell'attività o strumenti per indirizzarne la condotta, tali autorità nazionali oltrepassano la ragionevolezza e turbano l'equo bilanciamento che va mantenuto tra l'interesse pubblico e le esigenze di protezione del diritto di proprietà” (Cedu, 22 aprile 2009, Bulves AD c. Bulgaria).

Oltremodo interessante è, poi, rilevare che, secondo la Corte, nella determinazione della ragionevolezza, deve procedersi a una indagine concreta, che verifichi se il soggetto interessato abbia tenuto una condotta diligente, se confrontata con un agente modello, in condizioni

analoghe.

In proposito, si è ad esempio affermato, quanto alla conoscibilità delle norme e la loro certezza, la valutazione del rischio e il correlato canone di tutela dell'affidamento, che il parametro può ritenersi più rigoroso rispetto a una società (di capitali), dalla quale è esigibile che si giovi della assistenza di professionisti esperti, prevedibile una maggiore flessibilità e fisiologica una maggior quota di accettazione del rischio (Cedu, 8 marzo 2012, Oao Neftyanaka, Kompaniya Yukos c. Russia).

Per altro verso, è stato espressamente escluso che possa essere posta a carico di una società, per giustificare il ritardo nel conseguimento di un rimborso di tributi indebitamente pagati, la pretesa difficoltà degli Stati nell'assimilare le regole eurounitarie, ovvero le divergenze tra le relative autorità nazionali (Cedu, 16 luglio 2002, S.A. Dangeville c. Francia)

Da ultimo la giurisprudenza ha ritenuto possibile oggetto di affermazione anche la tutela contro la pressione tributaria eccessiva. In proposito può vedersi la giurisprudenza (Cedu, 14 maggio 2013, 66529/11, N.K.M. vs Ungheria) concernente il caso in cui uno Stato, per asserite ragioni di *moralizzazione* (che osterebbero a retribuzioni eccessive dei pubblici dipendenti) e per ragioni di aggiustamento del bilancio, aveva introdotto l'aliquota marginale del 98% (e quella media del 52%) sulle buonuscite spettanti alla cessazione del rapporto di lavoro dei pubblici impiegati, comprese quelle già maturate.

La Corte di Strasburgo, insomma, pur ribadendo che gli Stati sono titolari di ampia autonomia nella politica fiscale e che le manovre correttive di *budget* e anche la sobrietà dei pubblici impiegati possono essere obiettivi di pubblico

interesse, ritiene comunque lesivo dei diritti fondamentali (in particolare la legittima aspettativa al godimento della buonuscita) un prelievo tributario così elevato e, contemporaneamente applicato sulle rendite già maturate. Viene leso in modo sproporzionato il diritto patrimoniale, creata una situazione di difficoltà esistenziale e rotto il patto di fiducia, oltre che tra Stato e cittadino, tra funzionario e amministrazione.

La Corte, per dirla chiaramente, controlla che gli Stati prevedano e applichino i tributi in modo conforme ai diritti fondamentali, ma non che li tutelino in sede giurisdizionale in modo conforme ai diritti fondamentali che devono assistere il processo. Tale scissione tra la garanzia dei diritti e la garanzia sulle modalità di tutela giurisdizionale dei diritti, a nostro modestissimo avviso, non è facilmente spiegabile.

Ancora meno soddisfacente è, poi, l'assetto dato dalla Corte alla questione se si rammenta che, per escludere l'applicazione del giusto processo al contenzioso tributario, essa afferma che ciò dipende (anche) dal fatto che il rapporto tributario sarebbe espressione delle prerogative sovrane dello Stato. Ciò è strano e contraddittorio: tale carattere sovrano e insondabile del tributo non impedisce alla Corte di verificare come i tributi vengono previsti e attuati, da un lato, nella parte in cui incidono sul diritto di proprietà, tutelato dal I protocollo aggiunto alla CEDU, ma impedirebbe, dall'altro, di verificare che i giudici interni debbano procedere e procedano secondo le regole del giusto processo. In effetti, se il tributo è espressione di sovranità, non dovrebbe essere sindacabile la sua previsione e attuazione. Se è sindacabile, resta difficile capire perché non dovrebbe essere garantita la effettività

della sua tutela giurisdizionale.

3. Un ineludibile paradosso

Anzi, sembra ipotizzabile persino un ragionamento a *maggior ragione*: se è soggetta alla Corte persino la fase della determinazione legislativa del tributo, ove è indubbio ricorra, come riconosce la stessa Corte, valutazione politica, ponderazione di interessi e, comunque, discrezionalità, come negare che sia soggetta alla Corte la fase, vincolata, del controllo giurisdizionale del corretto accertamento del presupposto di imposta, definito in modo inderogabile dalla legge?

Che il diritto tributario sia il nocciolo duro delle prerogative statuali e che in esso rimanga prevalente la connotazione di relazione tra il singolo e la collettività si può anche condividere, ma che questa relazione debba essere necessariamente impari e, soprattutto, che da questo debba scaturire l'esclusione dell'applicazione delle norme sul giusto processo non convince affatto. È evidente che la Corte, pur senza sviluppare tale aspetto in modo disteso, si fonda sull'importanza per la collettività della riscossione delle imposte. Il tema è allora quello dell'interesse *fiscale*, ben sviluppato anche nella giurisprudenza della Corte Edu (Corte Edu 21 maggio 2003, *Vastberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Svezia*, § 115 ss).

4 Appunti sulla inconsistenza della pretesa “specialità” del diritto tributario.

Vale allora la pena di interrogarsi preliminarmente sulle ragioni della costantemente affermata *specialità della materia tributaria*. Tale specialità viene evocata come in una sorta di *mantra* dalle fonti istituzionali più

autorevoli. Si pensi, scegliendo fior da fiore, ieri e oggi, all'art. 20 L. 7 gennaio 1929, n. 4, ora abrogato, che sottraeva le norme penali finanziarie dai principi di retroattività della disciplina più favorevole. Ovvero alla giurisprudenza CEDU che tende a sottrarre la materia tributaria addirittura dalla applicazione della clausola del giusto processo (Cedu, 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia). O, ancora, alla giurisprudenza della Corte Costituzionale italiana che, talvolta, ha ritenuto preminente l'interesse finanziario (al pareggio di bilancio) rispetto alla applicazione del giusto tributo (Corte cost., 11 febbraio 2015, n. 10, su cui Marcheselli-Ronco, *"L'incostituzionalità differita della c.d. Robin Tax, tra diritti fondamentali, analisi economica del diritto e diritto dell'Unione europea: il futuro della fiscalità tra nuove categorie concettuali e rischi di "teratogenesi" giuridica*, in Consulta Online, 2015, fasc. III). O per finire, alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea 8 settembre 2015 in causa C-105/14, Taricco, sulla preminenza della tutela degli interessi finanziari sul diritto a un processo non irragionevolmente lungo.

Consapevole della portata *forte* di questa mia statuizione, mi sembra che tale specialità sia priva di fondamento, per chi approcci al tema senza pregiudizio e riesaminandolo *funditus*.

Poiché mi piace parlare di cose concrete, gli indizi di tale specialità si individuano, ad esempio, nello statuto delle garanzie delle sanzioni tributarie, e su queste ci concentreremo per ragioni di sintesi, individuandolo come *caso pilota*, ma la stessa impostazione riteniamo dovrebbe valere per la riflessione su altri aspetti procedurali e formali, quali, ad esempio, la portata della garanzia del *giusto procedimento amministrativo* o del *giusto processo giurisdizionale* (su quest'ultimo dovendosi immediatamente notare la estrema modernità dell'art. 111 Cost. che non introduce alcuna menomazione al processo in cose tributarie)

La domanda è allora, depurata di tutti gli orpelli, molto semplice: esiste una ragione per cui l'indagato o accusato di violazioni fiscali dovrebbe avere garanzie diverse/inferiori all'indagato o accusato di altre violazioni?

Come si rilevava sopra, un ampio coro di fonti istituzionali risponde

positivamente.

Quando però ci si cali a cercare il fondamento di tale specialità, l'armonia di tale coro, a nostro modestissimo si disperde e confonde progressivamente in una sorta di *rumore bianco*, sgradevolissimo.

A ben vedere, due sono le giustificazioni, sia in astratto, sia nel concreto delle motivazioni evocate.

La prima si rifà alla natura *autoritaria e sovrana* del potere di imporre i tributi. In modo molto franco, ciò equivale a dire che chi disobbedisce al sovrano che pretende l'imposta, merita meno garanzie di chi disubbidisca ad altri precetti. Questa è, esattamente, la giustificazione storicamente evocata dalla Corte europea dei diritti dell'Uomo per sottrarre, tendenzialmente, il processo tributario, dalla garanzia del giusto processo. La già citata Cedu, 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia afferma pianamente che il potere di imporre tributi rientra nel nocciolo duro delle prerogative del potere sovrano, e, pertanto, non dovrebbe rispondere delle sue azioni in un processo giusto. Si tratta di una affermazione cospicuamente erosa sotto molteplici profili che non è qui luogo ad approfondire, ma tuttora ferma nel suo nucleo centrale.

La seconda, più morbidamente, sposta la questione sul piano *funzionale e assiologico* e assume che il fondamento sarebbe nel fatto che pagare i tributi corrisponde a un *dovere fondamentale di solidarietà*, (ecco che torna prepotentemente sulla scena!) costituente uno dei pilastri della appartenenza a una collettività.

A ben vedere, la prima affermazione costituisce una sorta di postulato indimostrabile, rispetto al quale pare possibile solo una *condivisione ideologica*, ma non un vero e proprio argomentare giuridico. Almeno personalmente (ma riteniamo di esprimere considerazioni ampiamente condivise della attuale cultura giuspolitica) non riteniamo (più) adeguato al concetto di Stato democratico e di Stato moderno, un concetto di *supremazia* che si spinga fino allo sganciamento del potere pubblico dalle garanzie fondamentali. Il connotato autoritativo del potere pubblico sta

nella sua possibilità di farsi giustizia da sé medesimo, nel poter modificare unilateralmente le posizioni giuridiche altrui ma non (più) nell'affrancamento dai controlli o nella asserita speciale odiosità delle lesione delle prerogative sovrane, nella permanenza, insomma, del concetto di *lesa maestà* (che appare l'unica possibile giustificazione per ritenere che disubbidire al sovrano che impone i tributi sia peggio che, per esempio, uccidere i propri simili, per fare il primo esempio – provocatorio quanto si vuole, ma logicamente rigoroso - che viene alla mente). Dal punto di vista sociologico e semiserio, qualche traccia di tale atteggiamento si rileva talora, semmai, nel gioco del calcio, ove l'insulto all'arbitro tende ad essere valutato più severamente che condotte fraudolente (la simulazione) o violente, ma, fuor di celia, tale assetto non trova più riconoscimento giuridico.

Più interessante ed elegante, sul piano giuridico, ci pare la seconda possibile giustificazione: la differenza starebbe sul piano *valoriale e sostanziale*: il tributo sarebbe *più importante* assiologicamente, perché costituisce la realizzazione di un valore fondamentale, la solidarietà. In effetti, sul carattere di dovere fondamentale del pagamento del tributo, nel quadro degli articoli 2 e 53 Cost., non sembra sia necessario dire nulla, lo stiamo ripetendo dall'inizio.

L'assunto è, però, un altro, e cioè la *primazia* di tale interesse rispetto agli altri affidati alla pubblica cura, che è cosa assai diversa.

Tale premessa non è, a ben vedere, così indiscutibile: riflettere su quanto il tributo poggi effettivamente sul dovere di solidarietà e sia *in se* strumento di attuazione del principio di uguaglianza formale e sostanziale e su quanto si dovrebbe valorizzare (congiuntamente o alternativamente), da un lato, il profilo della erogazione della spesa pubblica e del relativo controllo e dall'altro, il *beneficio* ottenuto dai consociati grazie al tributo e alla spesa condurrebbe troppo lontano dall'oggetto delle presenti considerazioni. Ciò non toglie che riflessioni in quella direzione sarebbero un tema di altrettale bruciante attualità, che prima o poi i *giuristi di buona volontà* dovrebbero affrontare.

In ogni caso, anche a condividere la premessa, non sembra proprio che si possa giustificare la conclusione che si pretende di giustificare (il diritto tributario merita garanzie diverse e minori).

A ben vedere, anzi, si tratta, di nuovo, di una premessa non solo indimostrabile, ma che lascia – eufemisticamente - alquanto perplessi. Siamo sicuri che l'interesse a reperire gli strumenti di pubblica finanza sia *potiore* rispetto a quelli tipici del diritto penale (generale)? Forse che evitare che siano evase le imposte è più importante e impellente (corrisponde a valori di peso maggiore) che, per citare i primi esempi che vengono in mente, evitare che vengano commessi abusi sessuali sui bambini, uccisi i propri simili, commessi atti di terrorismo? Eppure, di questo si tratta: la tesi è che il diritto tributario meriterebbe meno garanzie perché soddisfattivo di interessi pubblici più importanti.

Ma non basta, assumiamo pure, per completezza dialettica, che sia così, e che l'interesse finanziario dello Stato sia superiore a tutti gli altri interessi e funzioni pubbliche. Ebbene, ne scaturirebbe la conclusione che l'assetto delle garanzie procedurali potrebbe essere diverso (e inferiore)?

Non pare proprio.

Se l'obiettivo di far pagare i tributi è il più importante, ebbene, gli si dedichino gli strumenti più efficienti, si prevedano i doveri di collaborazione più pregnanti, si applichino le sanzioni più severe. Ma da nessuna di queste cose scaturisce – mai – per via di logica giuridica, che le garanzie e i controlli dovrebbero essere inferiori. Perché mai la gravità della imputazione (o l'importanza dell'interesse tutelato) dovrebbe essere inversamente proporzionale alle garanzie relative al suo accertamento? Dove starebbe il nesso logico? Se non ci si inganna, si tratta dello stesso errore logico, per tracimazione concettuale o slittamento dei confini delle nozioni, per così dire, della Corte Edu già citata, quando essa, premesso che lo Stato avrebbe la possibilità di effettuare discrezionalmente le proprie scelte di politica fiscale (a livello legislativo), ne desume che, una volta effettuate (discrezionalmente) tali scelte, il rispetto di esse da parte della pubblica amministrazione (nella attuazione amministrativa) dovrebbe

essere anche sganciato dal controllo giurisdizionale nel giusto processo. Perché mai il fatto che una scelta sia discrezionale dovrebbe implicare che l'*attuazione* di essa potrebbe essere arbitraria (e non soggetta a un giusto processo)?

Appare evidente l'errore logico e la sovrapposizione di piani distinti che non si implicano assolutamente.

Forse che la ragione, non detta, di tali impostazioni è nel ritenere che le garanzie procedimentali siano un *ostacolo* alla realizzazione dei valori sostanziali?

Ciò è in primo luogo assurdo, dannoso e illogico come buttare via il bambino perché l'acqua in cui fa il bagnetto era sporca. È elementare osservare, infatti, che, ove le garanzie si traducano effettivamente in aggravii procedimentali sproporzionati esse, all'estremo opposto, andrebbero eliminate ovunque. Delle due l'una, insomma o esse sono proporzionate ed essenziali, e allora devono valere anche in materia tributaria, ovvero non lo sono, e allora non debbono valere da nessuna parte, ma non per una specialità della materia.

Ciò non è, poi, sperimentalmente vero, ma è vero il contrario: lo Stato di diritto non rinuncia alle garanzie neppure quando reprime i crimini più efferati, come la luminosa tradizione giuridica italiana insegna.

E, poi, ciò sarebbe proprio brutto: dire che le regole ostacolano gli interessi significa uccidere il diritto (sul punto si vedano le belle pagine di Farri, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti della amministrazione finanziaria*, Padova, 2015, in particolare 156 e ss.) e se quella è la destinazione del treno del diritto tributario italiano, io voglio scendere.

