

Diritti e doveri dei contribuenti: un equilibrio da recuperare

Il recupero nel diritto tributario di un equilibrio tra “diritti” e “doveri” del contribuente, o tra spesa e prelievo, ha un evidente valore etico e anche politico. Ma quale preciso significato gli si può riconoscere dal punto di vista giuridico? Il tema - e le sue implicazioni ai fini della riforma del diritto tributario e della costruzione di un sistema fiscale equo ed efficiente - sarà al centro del dibattito al Convegno nazionale dell’Associazione Nazionale dei Tributaristi Italiani, in programma a Roma, dedicato a “Il tributo in tempi di recessione”.

Il 28 ottobre prossimo l’Associazione Nazionale dei Tributaristi Italiani terrà a Roma il Convegno nazionale, che quest’anno sarà dedicato al tema “[Il tributo in tempi di recessione](#)”.

Nell’occasione, il dibattito sulla riforma del sistema tributario ruoterà attorno a una teoria: quella che, nel raccordare i precetti espressi dall’art. 53 Cost. al dovere di solidarietà sociale, pone tra i valori tutelati dalla Costituzione l’equilibrio tra i “diritti” e i “doveri” del contribuente, considerato nella proiezione sul principio del tendenziale pareggio di bilancio.

Trasposto in termini finanziari, a essere indagato sarà il grande tema della relazione tra “spesa” (i diritti sociali, ma anche la gran parte dei diritti civili, come si legge nella sentenza della Corte costituzionale n. 288/2019), e “prelievo” (il dovere di concorrere al loro finanziamento), come si specifica per effetto della crisi fiscale dello Stato pluriclasse, di cui le riforme del PNRR non sono che la manifestazione più recente.

In effetti, le risposte dell’ordinamento a una crisi finanziaria che si protrae dal 2008 sono state molteplici. Dal punto di vista fiscale vi sono da tenere presenti almeno l’assunzione del tendenziale pareggio di bilancio al rango di principio costituzionale (Corte costituzionale n. 10/2015), e, sul versante della spesa, l’adozione di strategie variamente restrittive, che vanno dalla compressione della tutela dei diritti al loro livello essenziale, alla teorizzazione di un controllo sulla destinazione delle risorse in base alle priorità costituzionali.

Sul versante del prelievo, ha fatto eco la riaffermazione in funzione espansiva della discrezionalità del legislatore nella selezione di nuove forme di espressione di capacità contributiva (Corte costituzionale n. 288/2019), a cui sul piano legislativo e amministrativo si affiancano l’opzione in favore dell’incentivazione della compliance fiscale e la riduzione degli spazi di tutela ai casi più gravi di lesione dei diritti individuali, a opera di una giurisdizione di legittimità che si concepisce come strumento di enforcement della legge d’imposta.

In queste condizioni, il recupero nel diritto tributario di un equilibrio tra “diritti” e “doveri” del contribuente, o tra spesa e prelievo, ha un evidente valore etico e anche politico, ma quale preciso significato gli si può riconoscere dal punto di vista giuridico?

Il principale problema che si ha quando si formula l’interrogativo, consiste nello specificare sul piano dell’effettività giuridica una relazione, che per gli economisti corre tra concetti aggregati (negli “Elementi di Scienza delle Finanze” Einaudi descriveva una “equivalenza per blocchi” tra imposte e servizi; oggi si preferisce parlare di commutatività “indiretta”), e per i giuristi corre tra Stato e

Società, ma non tra Stato e contribuente, e perciò si esprime in una dimensione pregiuridica, senza agire in concreto sulla disciplina dei tributi. È un problema antico, che oggi si riscontra nella declinazione del canone di ragionevolezza data dalla Corte costituzionale nei giudizi che riguardano la materia dei tributi, e anche nella disciplina del bilancio dello Stato

Quando argomenta in termini di ragionevolezza la Corte compie valutazioni esterne delle scelte legislative che riguardano la palese arbitrarietà, o la manifesta irragionevolezza della norma denunciata, ma non si spinge a compiere valutazioni sui possibili altri modi con cui si sarebbe potuto provvedere (ex multis : Corte costituzionale n. 446/1994, n. 347/1995, n. 119/1999), come accadrebbe se sindacasse le decisioni, di solito molto complesse, relative alla distribuzione dell'onere del finanziamento delle pubbliche spese.

Al livello delle fonti primarie, un ostacolo ad accogliere la relazione tra spesa e prelievo nell'argomentazione giudiziale viene dal principio di unità del bilancio pubblico, in ragione del quale è il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione, e che quindi ne sostiene la totalità delle spese. Perciò, a parte l'eccezione dei tributi di scopo, il collegamento tra il gettito di un tributo e una determinata spesa è generalmente ritenuto privo di fondamento.

Altre resistenze si avvertono su di un piano più generale.

Il modello della commutatività "indiretta" nasce, infatti, in un contesto che vedeva il Parlamento responsabile delle decisioni fondamentali di politica fiscale. L'aneddoto riportato da Gianni Marongiu, del deputato dell'opposizione che, dopo avere proclamato di non avere mai votato i tributi proposti dal Governo Sella, si sentì rispondere che, però, ne aveva votato le spese, lo dimostra chiaramente. Rispetto a quei tempi, e, occorrerebbe anche dire, malgrado il disegno tracciato dalla Costituzione sulla trama degli articoli 23, 53 e 81 Cost., il Parlamento ha visto molto ridimensionate le funzioni legislative, di concorso alla determinazione e attuazione dell'indirizzo politico, e di controllo, a beneficio di un Esecutivo in cui un'avveduta dottrina ha individuato il vero "signore delle fonti" (Cartabia).

Inoltre, una serie di vincoli esterni alla sfera politica nazionale - tra tutti, quelli provenienti dal mercato dei titoli del debito pubblico e dall'ordinamento europeo - ha modificato il funzionamento dell'organo di governo, e anche il suo rapporto con le amministrazioni. Si è avuto un ulteriore accentramento di poteri nell'esecutivo, che ha funzionato come correttivo della tendenza a cercare il consenso politico attraverso le decisioni di spesa, a cui le dinamiche parlamentari del Welfare State sono esposte (Carrozza). E a ciò si è aggiunta una preminenza dell'amministrazione finanziaria sulla giurisdizione basata sul monopolio delle conoscenze (rivelatrici, in tal senso, le resistenze all'introduzione di un giudice specializzato e di carriera), leggibile come l'espressione della volontà di moderare le funzioni di controllo sulla materia dei tributi anche nei rapporti con il potere giudiziario.

Di fronte a questa complessiva redistribuzione di ruoli, nella quale la scissione dei luoghi del potere in cui le decisioni sul prelievo e sulla spesa sono assunte è forse l'aspetto meno dirimpente, il principio di commutatività non ha campo per sviluppare un'efficacia normativa propria.

Esso conserva, tuttavia, la valenza di una dottrina che alimenta un "ethos" tributario diffuso, su cui possono validamente agire adeguati istituti giuridici (a partire dalla dichiarazione dei redditi, ma oggi si potrebbe dire anche dei numerosi istituti che regolano la collaborazione tra fisco e

contribuente), che impegnano lo Stato a “fare il primo passo”, per favorire su larga scala l’adempimento spontaneo del dovere della contribuzione alle spese pubbliche che la Costituzione pone a carico di tutti i consociati.

Una premessa importante, se si vuole proseguire nella costruzione di un sistema fiscale equo ed efficiente.

Gaetano Ragucci - Professore ordinario di diritto tributario presso l’Università degli Studi di Milano, Presidente ANTI