
Le penalizzazioni fiscali*

Franco Fichera

Estratto: Il lavoro affronta il tema delle penalizzazioni fiscali: *pénalisations fiscales*, *tax penalties* o *negative tax expenditures*, *penalizações fiscais*, *penalizaciones fiscales*, *Steuerbenachteiligungen* nelle aree culturali comparabili con l'Italia. Di esse si dà la nozione, provvedendo alla distinzione con gli altri impieghi degli istituti additivi nella conformazione della norma tributaria sostanziale. Si analizzano i rapporti tra penalizzazioni fiscali e Costituzione e i profili di legittimità costituzionale rilevanti e tra penalizzazioni fiscali e diritto dell'Unione Europea, con riguardo sia al rispetto dei principi dei trattati che delle normative di armonizzazione fiscale. Per chiudere sulla formulazione di un elenco delle penalizzazioni fiscali in allegato al bilancio dello Stato.

Abstract: The paper addresses the subject of tax penalties: *pénalisations fiscales*, *tax penalties* or *negative tax expenditures*, *penalizações fiscais*, *penalizaciones fiscales*, *Steuerbenachteiligungen* in cultural areas comparable with Italy. It gives the notion of tax penalties. Based on this definition other uses of the additive institutes in the conformation of the substantive tax rule are distinguished. The relations between tax penalties and the Constitution and the questions of constitutionality are analysed as well as the relations between tax penalties and the European Union law, with regard of compliance with the principles of the treaties and the regulations of tax harmonization. It concludes with the issue of the formulation of a list of fiscal penalties forming a negative tax expenditure budget.

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** La nozione di penalizzazione fiscale - **2.1.** Le finalità extrafiscali - **2.2.** L'impiego di istituti additivi - **2.3.** La deroga al trattamento ordinario - **2.4.** La nozione - **2.5.** A parte restano gli altri impieghi degli istituti additivi - **2.6.** E, a maggior ragione, le discipline di aggravamento delle procedure e le sanzioni - **2.7.** Come, ancora, le forme autonome di imposizione motivate anche o prevalentemente da finalità extrafiscali - **2.8.** Le c.d. sanzioni improprie - **2.8.1.** La nozione non è condivisibile - **2.8.2.** La giurisprudenza della Corte costituzionale - **2.8.3.** La nozione non ha fondamento in materia di penalizzazioni fiscali. Il caso dell'indeducibilità dei costi da reato - **3.** Penalizzazioni fiscali e Costituzione - **3.1.** L'art. 23 Cost. - **3.2.** Gli artt. 3 e 53 Cost. - **4.** Penalizzazioni fiscali e diritto dell'Unione Europea - **4.1.** I principi dei trattati - **4.2.** L'armonizzazione fiscale - **5.** Penalizzazioni fiscali e bilancio dello Stato.

* Il presente lavoro è destinato agli "Scritti in onore di Augusto Fantozzi e Andrea Fedele".

1. Premessa - Il tema delle penalizzazioni fiscali non trova nella letteratura italiana particolari sviluppi, anche se alle penalizzazioni fiscali ci si riferisce quando si parla di disincentivi fiscali e, in tal senso, di impieghi extrafiscali del tributo¹. Colpisce poi che mentre le agevolazioni fiscali sono studiate e hanno ormai un posto consolidato nella ricostruzione della norma tributaria sostanziale, delle penalizzazioni si dica poco o niente. Eppure, le penalizzazioni fiscali sono simmetriche rispetto alle agevolazioni fiscali. E, insieme con le agevolazioni, sono parte della norma tributaria e completano il quadro, altrimenti monco, delle discipline tributarie sostanziali.

Al confronto, variegato è il panorama offerto dalle aree culturali comparabili con l'Italia².

¹ Cfr. A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 30 ss.; P. Boria, *Il sistema tributario*, UTET, Torino, 2008, pag. 1029 ss.; E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, 6° ed., Milano, 2011, pag. 98 s.; F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario. I - Parte generale*, 11° ed., UTET, Torino, 2011, pag. 63 ss., pag. 113 ss.; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, 3° ed., UTET, Torino, 2003, pag. 46 ss. e Id. (a cura di), *Il diritto tributario*, 4° ed., UTET, Torino, 2012, pag. 59 ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, 9° ed., CEDAM, Padova, 2015, pag. 182 ss.; M. Basilavecchia, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, pag. 58.

² Mentre nelle aree di lingua spagnola, portoghese e francese, le penalizzazioni fiscali, denominate, rispettivamente, *penalizaciones fiscales*, *penalizações fiscais* e *pénalisations fiscales*, non sono particolarmente studiate e la situazione non differisce molto da quella italiana, con il solo riferimento agli impieghi extrafiscali del tributo attraverso disincentivi, cfr., a titolo indicativo, per l'area di lingua spagnola J. Martín Queralt - C. Lozano Serrano - J.M. Tejerizo López - G. Casado Ollero, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25° ed., Tecnos, Madrid, 2014, pag. 104 ss. e pag. 254 ss., per quella di lingua portoghese G. Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 3° ed., Almedina, Coimbra, 2015, pag. 48 ss., pag. 325 ss., e per quella di lingua francese P. Beltrame, *La fiscalité en France*, 20° ed., Hachette, Paris, 2014, pag. 11 e pag. 149 ss., J. Grosclaude - P. Marchessou, *Droit fiscal général*, 10° ed., Dalloz, Paris, 2015, pag. 5 ss., il tema ha ricevuto attenzione nelle aree di lingua inglese, in particolare negli Stati Uniti, dove, nel quadro della teoria delle *tax expenditures*, si parla di *tax penalties* o anche, in ragione della loro elencazione in un documento allegato al bilancio dello Stato, di *negative tax expenditures*, cfr. S. S. Surrey - P.R. McDaniel, *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge, 1985, pag. 222 ss.; P.R. McDaniel - S.S. Surrey, *International Aspects of Tax Expenditure: A Comparative Study*, Kluwer, Deventer, 1985, pag. 11 ss.; Joint Committee on Taxation (JCT), *A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis* (JCX-37-08), May 12, 2008, pag. 17, pag. 47, pag. 56 ss.; Id., *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008-2012* (JCS-2-08), October 31, 2008, pag. 9; Id., *Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates* (JCX-15-11), February 28, 2011, pag. 5; Office of Management and Budget (OMB), *Analytical Perspectives, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2017*, February 9, 2016; Joint Committee on Taxation (JCT), *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2016-2020*, (JCX-3-17), January 30, 2017, e tedesca, dove le penalizzazioni fiscali sono denominate *Steuerbenachteiligungen*, anche se non manca l'impiego di altri termini: *Steuerverschärfung*, *Sonderbelastung*, *steuerliche Sonderlast*, cfr. E. Gross, *Steuervergünstigungen & Steuerbenachteiligungen. Gibt es besondere Regeln für den Gesetzesvollzug?*, Waxmann, Münster, 1997, pag. 77 ss.; R. Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2005, pag. 149 ss.; D. Birk - M. Desens - H. Tappe, *Steuerrecht*, 17° ed., C.F.Müller, Heidelberg, 2014, pag. 63, par. 206; K. Tipke - J. Lang, *Steuerrecht*, 22° ed., Otto Schmidt, Köln, 2015, pag. 236, par. 6, n. 53; pag. 69, par. 3, n. 21.

Il lavoro, si sviluppa secondo il seguente andamento: in primo luogo, si fornisce la nozione di penalizzazione fiscale, provvedendo alla distinzione con gli altri impieghi degli istituti additivi nella conformazione della norma tributaria sostanziale (Par. 2.); quindi, si analizzano i rapporti tra penalizzazioni fiscali e Costituzione e i profili di legittimità costituzionale rilevanti (Par. 3.) e tra penalizzazioni fiscali e diritto dell'Unione Europea, con riguardo sia al rispetto dei principi dei trattati che delle normative di armonizzazione fiscale (Par. 4.); per chiudere sulla formulazione di un elenco delle penalizzazioni fiscali in allegato al bilancio dello Stato (Par. 5.).

2. La nozione di penalizzazione fiscale

2.1. Le finalità extrafiscali - Il tributo può essere utilizzato a fini extrafiscali non solo per favorire, ma anche per sfavorire, e le penalizzazioni fiscali non costituiscono altro che una manifestazione dell'extrafiscalità che non si concretizza solo in vantaggi, ma anche in svantaggi, in sgravi, ma anche in aggravati, a seconda che un determinato comportamento o stato delle cose voglia essere sostenuto o contrastato. Si tratta di comuni declinazioni del diritto a fronte di condotte umane e beni della vita³. Manifestazioni dell'alternarsi di "bastone" e "carota" proprio delle politiche pubbliche⁴ o, detto diversamente, di "sanzioni negative" e "sanzioni positive" proprio del diritto⁵, che in materia tributaria, per quanto rileva in questa sede, si concretizza nelle penalizzazioni fiscali, da un lato, e nelle agevolazioni fiscali, dall'altro, accanto e/o al posto di altri strumenti di azione non fiscali, siano essi consistenti in misure regolative ovvero nella concessione e/o nella negazione di prestazioni e sovvenzioni. Scelte che attengono alla discrezionalità del legislatore nella messa in opera dei programmi che si è dato, senza che in principio sia scontata la superiorità dell'uno rispetto all'altro strumento di azione. E non mancano autori i quali sostengono che, anche se non popolari come le agevolazioni fiscali e perciò molto meno numerose, le

³ Cfr. F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973.

⁴ Cfr. G. de Geest - G. Dari-Mattiacci, "Carrots Versus Sticks", Washington U. School of Law Working Paper No. 09-09-03, 8-31, agosto 2009; G. Dari-Mattiacci - G. de Geest, "Carrots, Sticks, and the Multiplication Effect", in *Journal of Law, Economics, and Organization*, vol. 26, 2010, pag. 365 ss.; B.D. Galle, "The Tragedy of the Carrots: Economics & Politics in the Choice of Price Instruments", in *Stanford Law Review*, vol. 64, 2012, pag. 797 ss.; G. de Geest - G. Dari-Mattiacci, "The Rise of Carrots and the Decline of Sticks", in *University of Chicago Law Review*, vol. 80, 2013, pag. 341 ss.; B.D. Galle, "Tax, Command ... or Nudge? Evaluating the New Regulation", in *Texas Law Review*, vol. 92, 2014, pag. 837 ss.

⁵ Cfr. N. Bobbio, *Dalla struttura alla funzione*, Comunità, Milano, 1977, in particolare pag. 33 ss. e 123 ss.; Id., "La funzione promozionale del diritto rivisitata", in L. Forlati Picchio (a cura di), *Incentivi C.E.E. per la riforma delle strutture economiche*, CEDAM, Padova, 1985, pag. 1 ss.

penalizzazioni in determinati contesti si rivelano nel confronto più efficaci, efficienti ed eque⁶.

L'impiego del tributo in vista di finalità extrafiscali non comporta un suo snaturamento, in quanto il tributo che nelle diverse discipline in cui si articola, è scelta su chi, che cosa, quanto tassare, risulta sempre da una combinazione di finalità fiscali ed extrafiscali, espressione, come è, dello Stato fiscale nel contesto dello Stato di diritto e, insieme, dello Stato sociale e interventista, tratti propri delle democrazie liberali, che è l'orizzonte ordinamentale entro cui l'Italia e, con essa, i Paesi comparabili con l'Italia si collocano. Ne consegue che si tratta sempre di norma tributaria che non si tramuta per l'utilizzo a fini extrafiscali, secondo il rilievo presente nella dottrina tedesca, in norma appartenente "al diritto dell'economia e al diritto sociale", estranea al diritto tributario⁷ o, per altro verso, in norma di diritto sanzionatorio per quanto "improprio", secondo quanto si afferma con riferimento ad alcune normative, tra cui anche penalizzazioni fiscali, da una parte della dottrina italiana, come si vedrà più avanti.

Né costituisce, in principio, un attentato alla razionalità e sistematicità degli ordinamenti tributari, irrazionalità e non sistematicità che rinvia piuttosto alle scelte di politica tributaria del legislatore. Non c'è, infatti, ragione di nutrire un pregiudizio sull'utilizzo extrafiscale del tributo, quando la Costituzione e i trattati dell'Unione Europea non lo nutrono. Anzi, quando tale impiego è legittimato dalla Costituzione e dai trattati dell'Unione Europea. E quando la Costituzione e i trattati e con essi la giurisprudenza delle corti: della Corte costituzionale e della Corte di Giustizia, in primo luogo, sono lì a garantire che, ferma la discrezionalità del legislatore, tale attentato non si verifichi e che tale utilizzo del tributo sia giustificato e poi, una volta accertata la legittimità della giustificazione, la sua applicazione sia proporzionata, ragionevole, non arbitraria.

2.2. *L'impiego di istituti additivi* - Le penalizzazioni fiscali si concretizzano nell'impiego di istituti additivi lungo la sequenza che dall'*an* porta al *quantum* del tributo.

Si riprende e anzi, per ragioni di coerenza, si è tenuti a riprendere, il quadro concettuale utilizzato per le agevolazioni fiscali, secondo cui "I tributi ... hanno la particolarità di non concretizzarsi in una norma giuridica o fattispecie di tipo semplice, secondo cui a una premessa di fatto (se ...) corrisponde l'effetto (allora ...). Piuttosto sono costituiti da un numero elevato di fattispecie cui l'ordinamento ascrive determinati e specifici effetti e che allo stesso tempo sono concatenate tra di loro in sequenza, in rapporto agli elementi strutturali del tributo. Ne deriva che se è dovuto il tributo e in

⁶ Cfr. B.D. Galle, *The Tragedy of the Carrots: Economics & Politics in the Choice of Price Instruments*, cit., pag. 797 ss.

⁷ Cfr. K. Tipke - J. Lang, *Steuerrecht*, 22° ed., cit., pag. 69 ss., par. 3, n. 21 e 22.

quale misura, dipende proprio dalla connessione e dalle relazioni che intercorrono tra le diverse previsioni. È il caso, ad esempio, dell'IRPEF, dell'IRES o dell'IVA, dove solo dopo una sequela e concatenazione di discipline positive e negative si giunge a determinare il tributo da pagare. E il percorso per arrivare a questo è lungo e tortuoso"⁸. E, ancora, "Se si considerano i diversi elementi della struttura del tributo nella sequenza (o nelle sequenze) che a partire dal presupposto, attraverso la determinazione della base imponibile, l'applicazione del tasso, giungono fino alla determinazione della prestazione dovuta, si può notare che i diversi passaggi nella successione che dall'*an* del tributo portano al *quantum*, sono costituiti da definizioni positive e negative del presupposto, componenti attivi e passivi nella formazione della base imponibile, differenziazioni del tasso, determinazioni positive e negative relative alla prestazione dovuta. Attraverso cioè addizioni e sottrazioni le varie discipline, attinenti agli elementi strutturali del tributo, sono coordinate in sequenza in vista del risultato di determinare l'imposizione dovuta"⁹. È quanto porta a concludere che i trattamenti tributari che da qualsiasi fonte afferiscono ad un determinato tributo, si distinguono in additivi e sottrattivi.

Gli istituti additivi che il legislatore utilizza lungo la sequenza che dall'*an* porta al *quantum* del tributo, sono costituiti con riguardo al presupposto, da definizioni, elencazioni e poi ampliamenti dell'area di applicabilità del tributo, in ordine ai diversi profili rilevanti: soggettivo, oggettivo, spaziale e temporale; per quanto attiene alla base imponibile, da definizioni, individuazione dei componenti positivi che concorrono al suo calcolo, e poi da maggiorazioni attraverso variazioni in aumento delle discipline additive o in diminuzione delle discipline sottrattive, come per esempio avviene nella determinazione del reddito di impresa attraverso le variazioni in aumento di componenti positivi e le variazioni in diminuzione di componenti negativi sul risultato di esercizio, e, ancora, da maggiorazioni della base imponibile così determinata; in ordine al tasso, da definizioni e poi da maggiorazioni, a volte chiamate addizionali; in riferimento, infine, alla prestazione dovuta, dalla definizione, dalla individuazione dei componenti positivi che concorrono al suo calcolo e quindi da maggiorazioni o da discipline che maggiorano determinate voci additive ovvero limitano la detraibilità di determinate voci sottrattive. E le penalizzazioni fiscali consistono in impieghi dei diversi istituti additivi appena elencati.

2.3. La deroga al trattamento ordinario - Le discipline additive e sottrattive relative ai diversi elementi della struttura del tributo, poste in sequenza logica e diritto positivo, da un lato concorrono a configurare il trattamento ordinario e, dall'altro, vi derogano in vista di finalità extrafiscali, dando

⁸ Cfr. F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, CEDAM, Padova, 1992, pag. 33.

⁹ Cfr. F. Fichera, *ibidem*, pag. 33 s.

luogo a trattamenti differenziati meno favorevoli o più favorevoli, rispettivamente, le penalizzazioni e le agevolazioni fiscali. Una deroga in senso tecnico rispetto al trattamento ordinario che, in assenza, riprenderebbe a dispiegare i suoi effetti.

La tesi che si sostiene è che, mentre il trattamento ordinario è dato da una combinazione di istituti additivi e sottrattivi, le penalizzazioni si riscontrano solo tra gli istituti additivi e, per altro verso, le agevolazioni fiscali solo tra gli istituti sottrattivi.

Ciò significa che non si danno istituti tributari penalizzanti, agevolativi o ordinari in quanto tali. E inoltre che, ai fini di definire e individuare le penalizzazioni, il problema che si pone è quello di distinguere tra le discipline additive quelle che concorrono al trattamento ordinario e quelle che, invece, costituiscono, in deroga rispetto a questo, trattamenti meno favorevoli in vista di finalità extrafiscali. Lo stesso si può dire, tenendo conto delle appropriate distinzioni, per le agevolazioni fiscali¹⁰.

E, per altro verso, che le discipline additive, da un lato, e fatte le opportune distinzioni le discipline sottrattive, dall'altro, prese a sé, indipendentemente dalla funzione che svolgono nella sequenza che dall'*an* del tributo porta alla determinazione del *quantum*, hanno, in ragione della situazione giuridica, rispettivamente, di svantaggio o di vantaggio in capo al soggetto passivo in cui si concretizzano, la stessa natura e comportano gli stessi effetti, con una serie di implicazioni per il contribuente, da un lato, e per l'ente impositore, dall'altro, sul piano sostanziale, procedimentale e processuale e prima ancora per il legislatore nel momento in cui opera le scelte o re-interviene a correzione¹¹.

Sono i profili, a un tempo strutturali e funzionali, della normazione tributaria, entrambi rilevanti ai fini di dare la nozione e di individuare le penalizzazioni fiscali.

2.4. La nozione - In questo quadro, le penalizzazioni fiscali sono costituite da quegli impieghi degli istituti additivi che, in deroga al trattamento ordinario, comportano un trattamento differenziato meno favorevole, in vista di finalità extrafiscali di vario ordine, economiche, sociali e politiche, redistributive, dettate dal disvalore assegnato a determinati comportamenti e beni.

Ne deriva che rispetto alle discipline additive occorre verificare se concorrono in vari modi e in vista di diverse finalità fiscali e non fiscali al trattamento ordinario ovvero sono penalizzazioni fiscali. La distinzione è frutto dell'interpretazione. In ordine alla singola fattispecie, si tratta di accertare se la norma additiva in considerazione deroga rispetto al trattamento ordinario, se è meno favorevole, se svolge una funzione propria

¹⁰ Cfr. F. Fichera, *ibidem*, pag. 39 ss.

¹¹ Cfr. F. Fichera, *ibidem*, pag. 45 ss.

disincentivante e/o redistributiva. Se tutti e tre gli elementi si riscontrano la disciplina additiva è una penalizzazione. Se tutti e tre gli elementi non si riscontrano, la disciplina additiva è partecipe ovvero co-determina il trattamento ordinario, che dunque risulta anche per questa via.

E così, per fare qualche esempio, sono penalizzazioni fiscali, in materia di imposte sui redditi, l'aumento di un terzo dell'imponibile nel caso in cui "le unità immobiliari ad uso abitazione possedute in aggiunta a quelle adibite a ... sono utilizzate direttamente ... o sono comunque tenute a propria disposizione"¹², in cui appunto si riscontra l'impiego di un istituto additivo, rileva la deroga, senza la quale troverebbe applicazione il trattamento ordinario, che si concretizza in un trattamento differenziato meno favorevole, in funzione disincentivante e/o redistributiva, in questo caso in ragione del disfavore nei confronti di abitazioni, oltre a quella principale, tenute non locate; i limiti di deducibilità degli interessi passivi nella determinazione della base imponibile in materia di reddito di impresa¹³, disciplina in deroga adottata in funzione disincentivante, in questo caso in vista del "contenimento del grado di indebitamento delle società"¹⁴; l'aliquota addizionale del dieci per cento sui compensi corrisposti sotto forma di *bonus* e *stock options* che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario al fine di scoraggiare modalità remunerative variabili considerate pericolose per la stabilità finanziaria¹⁵, dove si ritrovano i tratti propri delle penalizzazioni fiscali, in questo caso in funzione disincentivante; o ancora, nella determinazione del reddito di impresa, l'indeducibilità dei costi da reato¹⁶, in cui rileva l'impiego dell'istituto additivo, la deroga meno favorevole, come anche la funzione disincentivante che in questo caso è in ragione del disfavore nei confronti di determinate condotte; l'addizionale del venticinque per cento, sempre in materia di

¹² T.U.I.R., art. 41.

¹³ "Gli interessi passivi ... sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino alla concorrenza degli interessi attivi ... L'eccedenza è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica ...", T.U.I.R., art. 96, comma 1.

¹⁴ Cfr. G. Zizzo, "Abuso di regole volte al 'gonfiamento' della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo", in questa *Rivista*, n. 1/2010, pag. 48.

¹⁵ "In dipendenza delle decisioni assunte in sede di G20 e in considerazione degli effetti economici potenzialmente distorsivi propri delle forme di remunerazione operate sotto forma di *bonus* e *stock options*, sui compensi a questo titolo, che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore è applicata una aliquota addizionale del 10 per cento", art. 33, comma 1, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122.

¹⁶ "Nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, T.U.I.R., non sono ammessi in deduzione i costi o le spese dei beni e delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo ...", art. 14, comma 4-bis, Legge 24 dicembre 1993, n. 537.

imposte sui redditi, sulla produzione, distribuzione e rappresentazione di materiale e programmi televisivi di contenuto pornografico e di incitamento alla violenza, nonché di trasmissioni televisive volte a sollecitare la credulità popolare¹⁷, disciplina in deroga motivata anch'essa dal disfavore nei confronti di determinate condotte o di determinati beni.

Come è una penalizzazione fiscale la sovratassa del trenta per cento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale prevista, insieme con la decadenza dei benefici "prima casa", in caso di cessione dell'immobile destinato ad abitazione prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto¹⁸, in ragione della scelta del legislatore, ritenuta non irragionevole dalla Corte costituzionale, di "considerare speculativa, sulla base dell'*id quod plerumque accidit*, l'operazione economica di chi acquista un immobile non destinato alla utilizzazione personale sua o dei familiari e lo rivende entro il successivo quinquennio"¹⁹.

E, ancora, ispirata dal principio "chi inquina paga" e ai fini di tutela dell'ambiente, l'addizionale regionale del venti per cento al tributo di conferimento dei rifiuti in discarica a carico dell'Autorità d'ambito che ne ripartisce l'onere tra i Comuni del proprio territorio che non abbiano raggiunto gli obiettivi minimi di raccolta differenziata²⁰.

E si potrebbe continuare.

2.5. *A parte restano gli altri impieghi degli istituti additivi* - Si differenziano dalle penalizzazioni fiscali quelle discipline additive che sono parte costitutiva del trattamento ordinario ovvero tramite equiparazioni concorrono ad ampliamento o che in vari modi sostengono e/o riprendono le diverse discipline del trattamento ordinario, additive o sottrattive che siano, a tutela dell'interesse fiscale in vista di diverse finalità: a scopi antielusivi e anti-abuso, antievasivi, ovvero che, a seguito di inadempimenti da parte del contribuente, applicano una disciplina additiva o disapplicano una disciplina sottrattiva, o, ancora, rispondono ad esigenze di semplificazione e di tecnica tributaria o sono previsti per ragioni di fiscalità internazionale. Tutte finalità, quelle appena elencate, che di tali impieghi costituiscono la giustificazione.

In primo luogo, non sono penalizzazioni fiscali quelle normative additive che sono parte del trattamento ordinario. Si tratta dell'impiego di un istituto additivo che anche se determina una situazione di svantaggio in capo al contribuente non si traduce in una deroga al trattamento ordinario e svolge una funzione diversa da quella delle penalizzazioni fiscali: serve a

¹⁷ D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2, art. 31, comma 3.

¹⁸ T.U. registro, Tariffa, Parte prima, art. 1, nota II-bis), n. 4.

¹⁹ Corte cost., sent. n. 346/1999.

²⁰ D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 205, comma 3.

configurarlo. Si consideri, in tema di determinazione della base imponibile del reddito di impresa, il caso della deducibilità limitata delle spese di rappresentanza²¹ o, ancora, dei limiti di deducibilità delle spese per taluni mezzi di trasporto²² o delle spese per prestazioni alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande²³, in cui, e tanto vale per tutte le discipline appena richiamate, si prevede un limite alla deducibilità che determina certamente una situazione di svantaggio in capo al contribuente rispetto alla deducibilità piena altrimenti applicabile, ma che non deroga al trattamento ordinario, piuttosto lo costituisce: non è infatti previsto in funzione disincentivante, ma ai fini di tener conto degli usi promiscui che possono interessare determinate voci di spesa e, tenendone conto, di evitare abusi. Questi e altri casi sono richiamati nei lavori di Falsitta e di Zizzo i quali, con riguardo alle discipline sulla determinazione del reddito di impresa, conducono un'analisi dettagliata dei molteplici impieghi degli istituti additivi in vista della configurazione del trattamento ordinario²⁴, portando l'attenzione sulle "deroghe alle regole contabili": le variazioni in aumento o in diminuzione a correzione del rinvio al risultato di esercizio, con particolare riferimento alle variazioni in aumento, quelle rilevanti in questa sede: le discipline sfavorevoli per il contribuente che "producono l'effetto di incrementare, per un determinato lasso di tempo o definitivamente, la materia imponibile"²⁵. Gli stessi autori riprendono, inoltre, ulteriori impieghi degli istituti additivi in vista di varie esigenze, come si vedrà più avanti: "impedire fenomeni di evasione, di elusione ed erosione"²⁶ ovvero a fini di "semplificazione, certezza, neutralità, assenza di salti di imposta o di doppie imposizioni, contrasto all'elusione e all'evasione, eccetera"²⁷. Con la sottolineatura, rilevante ai fini della legittimità costituzionale delle singole discipline, che alcune normative sono "corrette", mentre altre, i c.d. estrogeni tributari, non lo sono: non sono giustificate da ragioni convincenti e sono introdotte con l'unico scopo "di ottenere un maggior gettito, costi quel che costi", dando luogo a un "gonfiamento" della base imponibile arbitrario²⁸.

²¹ T.U.I.R., art. 108, comma 2.

²² T.U.I.R., art. 164.

²³ T.U.I.R., art. 109, comma 5.

²⁴ Cfr. G. Falsitta, "L'imposizione delle imprese in Italia tra corretti principi contabili ed 'estrogeni tributari'", in Id., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, pag. 397 ss. e G. Zizzo, *Abuso di regole volte al "gonfiamento" della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, cit., pag. 39 ss.

²⁵ Cfr. G. Falsitta, *L'imposizione delle imprese in Italia*, cit., pag. 402.

²⁶ Cfr. G. Falsitta, *ibidem*, pag. 403.

²⁷ Cfr. G. Zizzo, *Abuso di regole volte al "gonfiamento" della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, cit., pag. 46.

²⁸ Cfr. G. Falsitta, *L'imposizione delle imprese in Italia*, cit., pag. 402; G. Zizzo, *Abuso di regole volte al "gonfiamento" della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, cit., pag. 55 ss.

Si distinguono, inoltre, dalle penalizzazioni fiscali quegli impieghi degli istituti additivi che tramite equiparazioni concorrono al trattamento ordinario. Si tratta di impieghi che, anche se determinano una situazione di svantaggio in capo al contribuente, non rappresentano una deroga al trattamento ordinario cui si riferiscono e svolgono una funzione diversa da quella delle penalizzazioni fiscali: servono a scopi di integrazione attraverso ampliamenti della fattispecie. Attengono a questi impieghi le fattispecie "equiparate" o "assimilate", secondo la definizione di Tesaurò, il quale rileva che "L'assimilazione è una tecnica adottata talora dal legislatore anche per ampliare l'ambito di applicazione di una determinata norma", sottoponendo ad imposta "proventi che non corrispondono alla nozione tipica di reddito"²⁹. Tesaurò richiama a illustrazione diversi esempi³⁰, in particolare, in tema di IRPEF, il caso in cui "Sono equiparate alle cessioni onerose ipotesi come le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, la destinazione di beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, le assegnazioni ai soci fatte da società"³¹ e, ancora, il caso in cui, sempre in materia di IRPEF, "sono equiparate ai redditi derivanti da lavoro dipendente varie ipotesi, come: i compensi percepiti dai soci delle cooperative di produzione e consumo; le borse di studio; le remunerazioni dei sacerdoti; le indennità di disoccupazione; i compensi percepiti per l'esercizio di pubbliche funzioni elettive; le rendite vitalizie e gli altri assegni periodici, comunque denominati"³². Partecipano della stessa natura, in tema di IVA, le "operazioni assimilate alle 'cessioni' di beni" elencate sotto la formula legislativa usuale in questi casi secondo cui "costituiscono inoltre cessioni di beni": "le vendite con riserva di proprietà"; "le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti"; "i passaggi dal committente al commissionario e dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione"; "le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa"; "la destinazione di beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa o della professione"; "le assegnazioni delle società ai soci"³³. E altri esempi si potrebbero aggiungere.

Anche a riguardo, naturalmente, occorre che l'impiego dell'istituto additivo in considerazione sia legittimo costituzionalmente. Si consideri

²⁹ Cfr. F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario. I - Parte generale*, 11° ed., cit., pag. 106 ss.

³⁰ Cfr. F. Tesaurò, *ivi*.

³¹ T.U.I.R., artt. 57 e 85.

³² T.U.I.R., art. 50.

³³ Cfr. F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario. 2 - Parte speciale*, 8° ed., UTET, Torino, 2008, pag. 259 ss.

la sent. n. 83/2015 della Corte costituzionale sulla disciplina che assimilava al trattamento delle sigarette di tabacco che prevede un'imposta di consumo del 58,5% sul prezzo di vendita, dei prodotti succedanei di quelli da fumo, le c.d. sigarette elettroniche, in cui la Corte giudica l'assimilazione ingiustificata e rileva la violazione dell'art. 3 Cost., per manifesta irrazionalità nell'equiparare il trattamento delle sigarette elettroniche ai prodotti di tabacco, argomentando che "mentre il regime fiscale dell'accisa con riferimento al mercato dei tabacchi, trova la sua giustificazione nel disfavore nei confronti di un bene riconosciuto come gravemente nocivo per la salute e del quale si cerca di scoraggiare il consumo, tale presupposto non è ravvisabile in relazione al commercio di prodotti contenenti 'altre sostanze', diverse dalla nicotina, idonee a sostituire il consumo del tabacco, nonché dei dispositivi e delle parti di ricambio che ne consentono il consumo".

O, ancora, non sono penalizzazioni fiscali quelle normative additive che in vari modi sostengono o riprendono i diversi trattamenti che determinano quello ordinario in vista di finalità diverse: a scopi antielusivi e antiabuso, antievasivi ovvero, a seguito di inadempimenti da parte del contribuente, consistono nell'applicazione di una disciplina additiva e/o nella disapplicazione di una disciplina sottrattiva. In tutti questi casi si tratta dell'utilizzo di un istituto additivo che determina (sempre) una situazione di svantaggio e che può anche derogare (ma non sempre) al trattamento ordinario, e tuttavia non è in funzione disincentivante e/o ridistributiva, ma è previsto a tutela dell'interesse fiscale. Si sono appena richiamati in tal senso i lavori di Falsitta e Zizzo e ad essi si rinvia anche a riguardo. Si aggiunge che attengono a questi impieghi le fattispecie c.d. supplementari, secondo la definizione data da Tesauro, il quale con riferimento alle modalità attraverso le quali l'elusione può essere ostacolata da parte del legislatore, una volta richiamata la possibile scelta tra "l'introduzione di una clausola generale o ... la previsione di norme *ad hoc*", sottolinea che "Tra gli strumenti antielusivi di carattere specifico hanno un rilievo preminente le fattispecie supplementari, ossia le fattispecie imponibili che il legislatore aggiunge a quelle tipiche al solo fine di impedire ai contribuenti di utilizzare lo strumento previsto dalla fattispecie supplementare per fini di elusione"³⁴. Ad esemplificazione, Tesauro richiama talune discipline che pongono limiti alla deducibilità delle perdite³⁵; le misure che limitano la deducibilità dei canoni di *leasing* in materia di reddito d'impresa³⁶; la norma antielusiva "sul *transfer price*, in base alla quale, nei trasferimenti infragruppo, è rilevante il valore normale, non il prezzo pattuito"³⁷; la legislazione CFC (*Controlled*

³⁴ Cfr. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. I - Parte generale*, 11° ed., cit., pag. 106 ss.

³⁵ T.U.I.R., artt. 84, 172, comma 7, 118, comma 2 e 115, comma 3, cfr. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. I - Parte generale*, cit., pag. 246 ss.

³⁶ T.U.I.R., art. 102, comma 7, *ibidem*, pag. 247.

³⁷ T.U.I.R., art. 110, comma 7, *ibidem*, pag. 247.

Foreign Companies) sulla tassazione degli utili derivanti dalla partecipazione in società estere controllate, con sede in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, secondo cui gli utili sono tassati secondo il principio di trasparenza, e non secondo il principio di cassa³⁸. Attengono, inoltre, a questi impieghi i casi richiamati da De Mita e con lui da altri autori e più recentemente da del Federico nel contesto della teoria delle “sanzioni improprie” su cui ci si soffermerà più avanti, quali: l’indeducibilità dal reddito d’impresa di determinate spese non risultanti da apposita registrazione cronologica, l’inammissibilità delle deduzioni e delle detrazioni in caso di inottemperanza all’onere di produrre la relativa documentazione in allegato alla dichiarazione, l’indeducibilità delle spese non registrate nelle scritture contabili e non imputate nel conto profitti e perdite³⁹, tutti casi in cui l’impiego dell’istituto additivo dato dal disconoscimento dell’applicazione dell’istituto sottrattivo, determina anche qui una situazione di svantaggio in capo al contribuente, ma non deroga al trattamento ordinario, piuttosto è previsto a seguito di un inadempimento del contribuente a tutela dell’interesse fiscale a fini antievasivi, antielusivi e antiabuso.

Come, anche, non sono penalizzazioni fiscali quelle discipline additive, molto numerose, previste a scopi di semplificazione e di tecnica tributaria. Per esempio, in materia di imposte sui redditi, i regimi sostitutivi che sottopongono determinati redditi a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta o a imposta sostitutiva con la conseguenza di escluderli dalla base imponibile e di non concorrere alla formazione del reddito⁴⁰, o la tassazione separata dei redditi a formazione pluriennale per evitare un’iniqua applicazione della progressività dell’IRPEF⁴¹.

Si differenziano, infine, dalle penalizzazioni fiscali quegli impieghi degli istituti additivi previsti in ordine a fattispecie transnazionali per ragioni di fiscalità internazionale in vista dell’equa ripartizione delle basi imponibili tra le giurisdizioni nazionali interessate, ai fini di contrastare il rischio di elusione o evasione fiscale, come si è appena visto con la normativa sul *transfer price* o per la legislazione CFC, o ancora a scopi di semplificazione e di tecnica tributaria. A riguardo, naturalmente, occorre che la disciplina, nella misura in cui coinvolga Stati membri, sia compatibile con il diritto dell’Unione Europea. Si consideri, per esempio, il caso, su cui la sentenza *Marks & Spenser* della Corte di Giustizia⁴², dell’indeducibilità dal reddito imponibile della controllante di uno Stato membro delle perdite subite da una controllata in un altro Stato membro, mentre tale possibilità è

³⁸ T.U.I.R., art. 167, *ibidem*, pag. 246 ss.

³⁹ Cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, 6° ed., Giuffrè, Milano, 2011, pag. 92 ss. e L. Del Federico, “Le sanzioni improprie nel diritto tributario”, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2014, parte I, pag. 693 ss.

⁴⁰ T.U.I.R., artt. 3, comma 3, lett. a) e 91, comma 1, lett. b).

⁴¹ T.U.I.R., art. 17.

⁴² Cfr. CGE, sent. 13 dicembre 2005, *Marks & Spenser*, causa C-446/03.

riconosciuta per le perdite subite da una controllata residente, in cui la Corte ricostruisce la disciplina nel senso che si tratta, certo, dell'impiego di un istituto additivo che determina un trattamento deteriore per la fattispecie transnazionale rispetto a quella meramente interna, che può ostacolare l'esercizio della libertà di stabilimento, dissuadendo dalla creazione di controllate in altri Stati membri. E tuttavia, continua la Corte, una tale restrizione può essere ammessa "se persegue uno scopo legittimo compatibile con il Trattato ed è giustificata da ragioni imperative di interesse generale" quali, come nel caso di specie, l'equa ripartizione delle basi imponibili tra le giurisdizioni nazionali interessate e il contrasto del rischio di elusione o evasione fiscale, e sempreché la sua applicazione sia idonea a garantire il conseguimento dello scopo e non ecceda quanto necessario per raggiungerlo.

2.6. *E, a maggior ragione, le discipline di aggravamento delle procedure e le sanzioni* - A parte rispetto alle penalizzazioni fiscali restano, ovviamente, le normative di aggravamento delle procedure a seguito di inadempimenti da parte del contribuente o le sanzioni a seguito di violazione delle leggi tributarie che non hanno natura sostanziale, ma rispettivamente procedurale e sanzionatoria.

2.7. *Come, ancora, le forme autonome di imposizione motivate anche o prevalentemente da finalità extrafiscali* - A parte restano, infine, le forme autonome di tassazione motivate anche o prevalentemente da finalità extrafiscali, rispetto a cui, eventualmente, si tratterebbe solo di verificare se al loro interno non contengano, rispetto al trattamento ordinario, penalizzazioni fiscali. È il caso dei tributi ambientali, siano essi "tributi ambientali in senso proprio", tali per la "relazione diretta, causale, che sussiste fra il presupposto e il fatto materiale e oggettivo (unità fisica) che determina il deterioramento scientificamente accertato dell'ambiente", come la tassazione di emissioni inquinanti, ovvero "tributi ambientali in senso solo funzionale" che perseguano "come effetto economico ed extrafiscale anche funzioni di tutela ambientale", come le imposte sui consumi con finalità ambientali⁴³, ad esempio, le accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica. O, ancora, è il caso dei tributi a tutela della salute, come le accise sulle bevande alcoliche e sui tabacchi lavorati.

Anche a riguardo e quale che sia l'equilibrio tra finalità fiscali ed extrafiscali nel caso concreto, non si è di fronte a uno snaturamento del tributo, ma al normale esercizio del potere di imposizione in vista di finalità fiscali ed extrafiscali nelle forme di un'imposizione autonoma. Si tratta sempre di un

⁴³ Cfr. F. Gallo - F. Marchetti, "I presupposti della tassazione ambientale", in questa *Rivista*, n. 1/1999, pag. 119; F. Gallo, "Profili critici della tassazione ambientale", in questa *Rivista*, n. 2/2010, pag. 303 ss.

tributo, come tutti gli altri, viene da aggiungere, che non si tramuta, perché motivato anche o prevalentemente da finalità extrafiscali, in norma appartenente “al diritto dell’economia e al diritto sociale”, estranea al diritto tributario, secondo il rilievo presente nella dottrina tedesca⁴⁴.

2.8. Le c.d. sanzioni improprie - Rispetto a diversi impieghi degli istituti additivi, anche nel caso di penalizzazioni fiscali, e ancora rispetto ad aggravati procedurali che non hanno natura sostanziale, alcuni autori parlano di “sanzioni improprie”⁴⁵. Secondo De Mita, “Non è raro trovare nelle leggi tributarie delle norme che si possono configurare come delle ‘sanzioni improprie’. Si tratta di questo: per il contribuente che ha violato determinati obblighi non solo è prevista una sanzione formale (sanzioni di natura amministrativa o penale che sia, per la violazione di obblighi di legge), ma una situazione di svantaggio rispetto a chi ha osservato l’obbligo previsto. Tale situazione può essere di carattere procedimentale, oppure di carattere sostanziale”⁴⁶. “Di carattere procedimentale, nel senso che al trasgressore vengono preclusi mezzi di tutela che altrimenti avrebbe o nel senso che vengono potenziati i normali poteri di accertamento dell’Amministrazione”⁴⁷. “Di carattere sostanziale, nel senso che viene maggiorata l’imposta negando l’applicazione di deduzioni e detrazioni, elevando l’imponibile o assumendo come fatti tassabili elementi che diversamente non lo sarebbero”⁴⁸. Nello stesso senso del Federico, secondo cui

⁴⁴ Cfr. K. Tipke - J. Lang, *Steuerrecht*, 22° ed., cit., pag. 69 ss., par. 3, n. 21 e 22.

⁴⁵ Cfr., per tutti, E. De Mita, “Il diritto tributario nella giurisprudenza costituzionale”, in *Fisco e Costituzione*, vol. I, Milano, 1984, pag. 13 ss.; Id., *La legalità tributaria*, Milano, 1993, pag. 81 ss.; Id., “Il principio di capacità contributiva”, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pag. 120 ss.; Id., *Principi di diritto tributario*, 6° ed., cit., pag. 92 ss.; L. Del Federico, “Sanzioni improprie ed imposizione tributaria”, in L. Perrone - C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, pag. 519 ss.; Id., “Le sanzioni improprie nel diritto tributario”, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2014, I, pag. 695 ss.

⁴⁶ Cfr. E. De Mita, *La legalità tributaria*, cit., pag. 81 ss.; Id., “Il principio di capacità contributiva”, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., pag. 120 ss.; Id., *Principi di diritto tributario*, 6° ed., cit., pag. 92 ss.

⁴⁷ Cfr. E. De Mita, *La legalità tributaria*, cit., pag. 81 ss.; Id., “Il principio di capacità contributiva”, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., pag. 120 ss., dove si legge: “basti vedere come muta la posizione di chi ha omesso la dichiarazione rispetto a chi l’ha presentata: decadenza, metodi di accertamento, diversità di requisiti delle presunzioni”; Id., *Principi di diritto tributario*, 6° ed., cit., pag. 92 ss.

⁴⁸ Cfr. E. De Mita, *La legalità tributaria*, cit., pag. 81 ss., dove si considerano “sanzioni improprie” le discipline sull’inammissibilità delle deduzioni e delle detrazioni in caso di inottemperanza all’onere di produrre la relativa documentazione in allegato alla dichiarazione, sull’indeducibilità delle spese non registrate nelle scritture contabili e non imputate nel conto profitti e perdite, sul mancato calcolo delle spese incrementative in tema di INVIM conseguente alla mancata dichiarazione al momento della registrazione dell’atto; Id., “Il principio di capacità contributiva”, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., pag. 120 ss.; e ancora Id., *Principi di diritto tributario*, 6° ed., cit., pag. 92 ss., in particolare pag. 93, dove si richiamano la “norma dichiarata incostituzionale (Corte cost. n. 103/1967) secondo la quale in caso di

“nell’ordinamento tributario si rinvencono numerose situazioni in cui il contribuente che viola determinati obblighi subisce l’applicazione di conseguenze sfavorevoli”, che operano sia sul piano procedimentale, sia sul piano sostanziale, in aggiunta alle vere e proprie sanzioni amministrative e talvolta anche penali⁴⁹. Nella sua ricostruzione per “sanzioni improprie” si intende “quel coacervo di strumenti di reazione alla violazione del precetto, non qualificati né disciplinati dal legislatore come sanzioni, e purtuttavia aventi funzione afflittiva (punitiva)”⁵⁰, che si possono distinguere in: “sanzioni improprie latamente afflittive”, aventi un’apprezzabile funzione punitiva seppure concorrente con altre funzioni e non prevalente, e “sanzioni camuffate”, sanzioni punitive atipiche, aventi prioritariamente funzione afflittiva⁵¹.

omessa presentazione della dichiarazione il reddito veniva maggiorato del 10%” e il “caso in cui non è ammessa la deduzione degli oneri (artt. 38 e 40, D.P.R. n. 600/1973) perché il reddito è accertato sinteticamente”.

⁴⁹ Cfr. L. Del Federico, *Le sanzioni improprie nel diritto tributario*, cit., pag. 695, dove si legge: “Si tratta di meccanismi che operano sia sul piano procedimentale - ad es. laddove vengano preclusi al contribuente quei mezzi di difesa, cui egli avrebbe avuto diritto qualora avesse osservato il precetto violato, o, a causa della violazione, vengano rafforzati i normali poteri di controllo ed accertamento dell’Ufficio - sia sul piano sostanziale - ad es. quando, sempre a causa di una violazione, venga negata l’applicazione di deduzioni e/o detrazioni, o venga comunque incrementato l’imponibile sottoponendo a tassazione fatti che altrimenti sarebbero stati in tutto o in parte irrilevanti”.

⁵⁰ Cfr. *ibidem*, pag. 705.

⁵¹ Cfr. *ibidem*, pag. 724 ss., dove si legge che rientrano nella categoria delle sanzioni improprie “latamente afflittive” i divieti di prova di cui all’art. 52, comma 5 e comma 10, D.P.R. n. 633/1972 e agli artt. 32, comma 4, e 61, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, il “divieto di prova, art. 32, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, nel caso di rifiuto dell’esibizione di libri, registri, scritture o documenti, da parte del contribuente, cui viene poi precluso l’utilizzo di tali mezzi di prova in sede amministrativa e contenziosa”, il “divieto di prova, art. 61, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, concernente le circostanze omesse nelle scritture contabili obbligatorie o in contrasto con le risultanze di queste”, e nella categoria delle sanzioni “camuffate” l’obbligo del pagamento dell’imposta *ex art.* 61, T.U. registro, i divieti di cui agli artt. 65 e 66 T.U. registro, la perdita del diritto di detrazione dell’IVA, *ex art.* 25, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, l’indetraibilità dell’IVA di cui all’art. 55, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, l’imputazione ai ricavi, *ex art.* 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973, dei prelevamenti annotati sui conti bancari, “l’obbligo del pagamento dell’imposta di registro, art. 61 T.U. registro, a carico dei rappresentanti delle amministrazioni dello Stato, dei cancellieri, dei procuratori e delle parti, qualora, in caso di registrazione a debito, non siano rispettate le disposizioni previste dal precedente art. 60, ovvero sia fatto dell’atto un uso diverso da quello per cui è stata concessa tale modalità di registrazione”, “i divieti che gli artt. 65 e 66 del T.U. registro pongono ai pubblici ufficiali e ad alcuni impiegati pubblici, di menzione, utilizzo, ricezione e rilascio di copie relative ad atti soggetti a registrazione in termine fisso e non registrati”, “la perdita, art. 25, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, del diritto alla detrazione dell’IVA per il contribuente che registri le fatture fuori termine”, “l’indetraibilità dell’IVA sugli acquisti, pagata dai contribuenti sottoposti ad accertamento induttivo, non risultante dalle liquidazioni e dai versamenti periodici, art. 55, comma 1, D.P.R. n. 633/1972”, “le imputazioni a ricavi, art. 32, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, dei prelevamenti annotati nei conti bancari e non risultanti dalle scritture contabili, nel caso in cui il contribuente non ne indichi il soggetto beneficiario”.

2.8.1. La nozione non è condivisibile - La nozione di “sanzione impropria” non è però condivisibile. È stata sottolineata l’“inidoneità per fini sistematici della categoria delle sanzioni improprie”, rilevando che “sarebbero numerosissime e come tali difficilmente riconducibili ad una realtà omogenea ... manca loro una specifica disciplina desumibile dal dettato normativo ... per talune di esse si assisterebbe allo strano fenomeno della sanzione sulla sanzione”⁵². Ed è stato rilevato che “la distinzione tra sanzioni proprie e improprie non ha alcun fondamento normativo ... Si tratta, in realtà ... di metodi semplificati e più rozzi di accertamento giustificati dalla mancata messa a disposizione da parte del contribuente di elementi (richiesti dalla legge) che consentano strumenti più raffinati: non si tratta dunque di sanzioni”⁵³.

Ora non si può escludere che per qualche singola misura sostanziale o procedurale si possa dare il caso, nonostante le apparenze: nonostante che, come pure si rileva, si tratti di normative “non qualificate né disciplinate dal legislatore come sanzioni”⁵⁴, in cui l’afflittività risulta “non esplicitata sul piano giuridico formale”⁵⁵, di una disciplina falsamente sostanziale o procedurale, quando invece è di natura sanzionatoria, con tutte le conseguenze sul piano della legittimità costituzionale che si possono facilmente immaginare, ma resta inverosimile che un corpo così esteso ed eterogeneo di disposizioni di diritto tributario ne possa essere interessato.

A ben vedere le discipline sostanziali, limitando ad esse l’analisi in questa sede, che vengono classificate come “sanzioni improprie”, non sono altro che alcuni degli impieghi degli istituti additivi che si sono appena elencati, i quali nel determinare una situazione di svantaggio in capo al contribuente, per la verità non necessariamente collegata alla violazione di un obbligo e alla conseguente sanzione amministrativa o penale, hanno, come si è visto, ben precise e circostanziate giustificazioni e al tempo stesso una caratterizzazione strutturale e funzionale e dunque una natura ben definita.

La scelta di andare, come si sostiene, alla sostanza afflittiva delle discipline in considerazione, di privilegiare un approccio “sostanzialistico” indipendentemente dalla forma giuridica, e di considerarle “sanzioni improprie”, misure afflittive-punitive seppure con diverse gradazioni⁵⁶, alla fine rinvia genericamente al fatto che tutte determinano una situazione di svantaggio in capo al contribuente e in senso ancora più generico al fatto, su cui in precedenza all’inizio di questo paragrafo ci si è soffermati, di essere

⁵² Cfr. D. Coppa - S. Sammartino, voce “Sanzioni tributarie”, in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989, pag. 425.

⁵³ Cfr. A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, 3° ed., cit., pag. 629 ss.

⁵⁴ Cfr. L. Del Federico, *Le sanzioni improprie nel diritto tributario*, cit., pag. 705.

⁵⁵ Cfr. *ibidem*, pag. 704.

⁵⁶ Cfr. *ibidem*, pag. 697 ss., pag. 718 ss.

manifestazione dell'alternarsi di "bastone" e "carota" proprio delle politiche pubbliche o, detto diversamente, di "sanzioni negative" e "sanzioni positive" proprio del diritto, caratterizzazione appena preliminare e, comunque, neutra rispetto alle scelte tecnico-giuridiche concrete e alle loro giustificazioni. Che le misure in considerazione tutte diano luogo ad una situazione di svantaggio in capo al contribuente, non oblitera le peculiarità della disciplina adottata: i tratti strutturali e funzionali che la connotano, la specifica natura giuridica, sostanziale o procedurale che sia, e ulteriormente le specifiche giustificazioni che la sostengono.

2.8.2. La giurisprudenza della Corte costituzionale - In materia di c.d. sanzioni improprie, nei confronti delle discipline di carattere sostanziale come di carattere procedimentale così qualificate, sono state sollevate questioni di legittimità costituzionale sia per violazione dell'art. 53 Cost., sia per violazione dei principi costituzionali in materia di sanzioni.

Sotto il primo profilo, secondo i sostenitori della teoria delle sanzioni improprie, "la determinazione dell'entità dell'imposta viene subordinata all'osservanza di obblighi da parte del contribuente, sicché sembra venir spezzato il collegamento tra imposta e presupposto al quale soltanto dovrebbe venir commisurata", con la conseguente violazione del principio di capacità contributiva⁵⁷. Tuttavia la Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi su una disciplina classificata tra le "sanzioni improprie" (l'indeducibilità delle spese non risultanti da apposita registrazione cronologica, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., sent. n. 201/1970), ha dichiarato legittime queste discipline, ritenendo giustificata, in riferimento all'art. 3 Cost., la differenziazione del trattamento sostanziale in ragione della diversità delle situazioni tra chi ha correttamente adempiuto agli obblighi previsti e chi non vi ha adempiuto, chiarendo, in riferimento all'art. 53, che "la determinazione della quantità del tributo che il contribuente è tenuto a corrispondere può ben essere dalla legge subordinata all'osservanza di un dato obbligo". Per altro verso, quando ha verificato la violazione di tali principi, non ha mancato di dichiarare l'illegittimità della disciplina sottoposta al suo sindacato. Così nella sent. n. 103/1967, sempre su una disciplina classificata tra le "sanzioni improprie", mentre da un lato ha affermato che, in caso di omessa dichiarazione, è ragionevole determinare in via presuntiva il reddito da iscrivere a ruolo in misura eguale a quella accertata per il periodo precedente, dall'altro ha sancito l'illegittimità della riscrittura a ruolo per il periodo di imposta successivo con un'automatica maggiorazione del dieci per cento per determinate categorie reddituali, ritenendo violato l'art. 53, comma 1, Cost. Tanto prendendo in considerazione le

⁵⁷ Cfr. E. De Mita, *La legalità tributaria*, cit., pag. 81 ss.; Id., "Il principio di capacità contributiva", in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., pag. 120 ss.; Id., *Principi di diritto tributario*, 6° ed., cit., pag. 92 ss.

giustificazioni e i profili strutturali e funzionali conseguenti, di natura sostanziale o procedimentale, delle discipline in esame e al di fuori del quadro concettuale delle “sanzioni improprie”, che pure il giudice *a quo* aveva richiamato. E si tratta di orientamenti consolidati⁵⁸.

Stante tale giurisprudenza, è stato sostenuto da del Federico che “le più adeguate forme di garanzia del contribuente nei confronti delle ‘sanzioni improprie’ debbano essere ricercate nella prospettiva sanzionatoria e non in quella impositiva (centrata sull’art. 53, comma 1)”⁵⁹, in particolare il riferimento è agli artt. 25 e 27 Cost.⁶⁰. Sotto tale secondo profilo, si veda però la sent. n. 247/2011, in cui la Corte, chiamata a pronunciarsi sulla normativa sul raddoppio dei termini, a fronte dell’argomento secondo cui la disciplina si pone in contrasto con l’art. 25 Cost. perché, in presenza di ipotesi di reato previste dal D.Lgs. n. 74/2000 per le quali vi sia l’obbligo di denuncia, rende retroattivamente applicabile la “sanzione” del raddoppio dei termini per l’accertamento dell’imposta, ha ritenuto la questione non fondata, perché la disciplina non ha natura sanzionatoria e, di conseguenza, non è invocabile il principio di irretroattività della norma penale sfavorevole previsto dal secondo comma dell’art. 25 Cost. In particolare, ha sostenuto che “il raddoppio dei termini di accertamento non può qualificarsi ‘sanzione penale’, neppure ‘impropria’ o ‘atipica’. Il raddoppio dei termini infatti, da un lato, non rappresenta la reazione ad un illecito penale, perché ... consegue non dall’accertamento della commissione di un reato, ma solo dall’insorgere dell’obbligo di denuncia dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, restando irrilevante il fatto che l’azione penale non sia iniziata o non sia proseguita o intervenga una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna; dall’altro, non costituisce una conseguenza sfavorevole sul piano sostanziale, perché non comporta né un obbligo di prestazione né l’emissione di un atto di accertamento”. Concludendo nel senso che “il mero assoggettamento ad un termine più lungo di accertamento fiscale non svolge, dunque, alcuna funzione afflittivo-punitiva o sanzionatoria di un fatto di reato, ma, operando su un piano meramente procedimentale, persegue solo il sopra evidenziato obiettivo di attribuire agli Uffici tributari maggior tempo per accertare l’effettiva capacità contributiva del soggetto passivo d’imposta, quando ciò sia giustificato dalla non arbitraria ipotizzabilità, ai sensi dell’art. 331 c.p.p., di violazioni gravi e di più difficile controllo”. È quanto si rileva in dottrina, là dove in ordine all’applicazione del principio del *favor rei* con riguardo alle c.d. sanzioni improprie e ad una giurisprudenza della Corte di cassazione di rivalutazione della nozione, peraltro contraddetta da recenti pronunce, si sottolinea che “dovrà

⁵⁸ Nello stesso senso, Corte cost., sent. n. 121/1982, n. 123/1982, n. 186/1982 e ord. n. 108/1988, n. 817/1988, n. 1038/1988, n. 385/1989, n. 264/1993.

⁵⁹ Cfr. L. Del Federico, *Le sanzioni improprie nel diritto tributario*, cit., pag. 716.

⁶⁰ Cfr. *ibidem*, pag. 695.

comunque trattarsi di una disciplina riconducibile a una ‘sanzione’ e non già all’aggravamento *tout court* dell’onere impositivo, inteso sia come diretta conseguenza di modificazioni sostanziali, sia come effetto indiretto di variazioni della disciplina procedimentale”⁶¹.

2.8.3. *La nozione non ha fondamento in materia di penalizzazioni fiscali. Il caso dell’indeducibilità dei costi da reato* - Secondo la definizione data, con le penalizzazioni fiscali si ha a che fare, con l’impiego di un istituto additivo che, in deroga al trattamento ordinario, comporta un trattamento sostanziale differenziato meno favorevole, in vista di finalità extrafiscali di vario ordine: per motivazioni economiche, sociali e politiche, a scopi redistributivi, in ragione del disfavore nei confronti di determinate condotte o di determinati beni. Niente a che vedere dunque con le sanzioni, per quanto “improprie” o “indirette”.

In effetti da parte dei sostenitori della teoria delle “sanzioni improprie” è in genere riconosciuto l’impiego extrafiscale del tributo in funzione disincentivante e/o redistributiva. Ma non in tutti i casi, evidentemente. Ad esempio, non nel caso dell’indeducibilità dei costi da reato. Nel nostro ordinamento la disciplina è prevista dall’art. 14, comma 4-*bis*, Legge 24 dicembre 1993, n. 537, come risulta dall’ultima modifica introdotta dall’art. 8, commi 1-3, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con la Legge 26 aprile 2012, n. 44, secondo cui “nella determinazione dei redditi di cui all’art. 6, comma 1, T.U.I.R. ... non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, per il quale il Pubblico ministero abbia esercitato l’azione penale ...”.

Gli autori che si richiamano al quadro concettuale delle “sanzioni improprie” classificano l’indeducibilità di tali costi tra queste. Secondo De Mita si tratta di norma che “per la sua attitudine sanzionatoria in senso lato e in senso improprio, scardina principi costituzionali fondamentali”⁶². Argomenti e questioni di costituzionalità ripresi di recente nei giudizi dinanzi alla Corte costituzionale relativi all’indeducibilità dei costi o delle spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, conclusi in un caso, ord. n. 73/2011, con la dichiarazione di

⁶¹ Cfr. V. Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, pag. 107, a commento, pag. 99 ss., delle sentenze della Corte di cassazione che riprendono la nozione di sanzione impropria, Cass., 22 novembre 2000, n. 15088, 25 gennaio 2002, n. 889, 5 febbraio del 2002, n. 1528, 11 luglio 2002, n. 10090, 11 agosto 2004, n. 15509, recentemente contraddette dalle pronunce, sempre della Corte di cassazione, 6 aprile 2016, n. 6651 e 8 giugno 2016, n. 17719, su cui L. Perrone, “La tormentata disciplina normativa sulla deducibilità dei costi *black list*, i riflessi sulla sua efficacia in tempo e le sanzioni improprie”, in questa *Rivista*, n. 1/2017, pag. 202 ss.

⁶² Cfr. E. De Mita, “Costi da reato: *test* impegnativo per la Consulta”, in *Il Sole - 24 Ore* dell’11 settembre 2011.

inammissibilità per insufficiente motivazione in ordine alla rilevanza, e negli altri, ord. n. 190/2012 e n. 248/2012, con la restituzione degli atti per sopravvenuta modifica legislativa, l'art. 8, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con la Legge 26 aprile 2012, n. 44 prima richiamato, e dunque senza una pronuncia di merito da parte della Corte.

Ma non si tratta di sanzione per quanto "impropria" o "indiretta". La disciplina, infatti, rispetto al trattamento ordinario che in materia di determinazione del reddito di impresa comporta la deducibilità dei costi inerenti, introduce in deroga una differenziazione di trattamento *in peius* per i costi da reato, prescrivendo la non deducibilità in ragione del disfavore nei confronti di determinate condotte anti-giuridiche. Si prevede in tal modo, come è stato affermato, un sostegno alla normativa penale che classifica quel fatto come reato, dandone rilievo in ambito tributario in vista di ... "esigenze di tenuta del sistema penale" ... ai fini di ... "disincentivare i comportamenti che [il legislatore] reputa riprovevoli perché offensivi (dannosi o pericolosi) di beni giuridici" ... con la sottolineatura che "una diversa disciplina diminuirebbe la deterrenza del precetto penale e produrrebbe un effetto sgradito nella prospettiva della legalità complessivamente intesa, comprensiva cioè delle esigenze del diritto criminale. In questa ottica, la tassazione al lordo non indizierebbe un intento sanzionatorio della specifica disciplina tributaristica, ma servirebbe piuttosto a mantenere in vita quello che naturalmente connota (dovrebbe connotare) la pena"⁶³. Sono le giustificazioni a sostegno dell'introduzione di misure similari richiamate nelle raccomandazioni degli organismi internazionali e che sorreggono la legislazione in materia adottata in numerosi altri ordinamenti⁶⁴. Nulla a che fare, dunque, con le sanzioni per quanto "improprie" o "indirette";

⁶³ Cfr. O. Di Giovine, "L'indeducibilità dei costi da reato ed il raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale: il punto di vista del penalista", in questa *Rivista*, n. 6/2012, pag. 1383 ss., pag. 1386 ss.

⁶⁴ Cfr. H.J. Ault - B.J. Arnold (a cura di), *Comparative income taxation. A structural analysis*, 3° ed., Wolters Kluwer, 2010, pag. 288 ss., dove si legge "Where expenses are incurred that under normal principles would be deductible but are illegal, a number of the systems limit the deduction. This is sometimes the result of a specific statutory provision - for example, disallowing a deduction for bribes - and sometimes follows from a general principle of denial of deductions that offend 'ordre public' or public policy. Similarly, the deduction of business-related fines or penalties may also be limited"; e dove si richiamano le discipline adottate in tal senso negli Stati Uniti, Canada, Svezia, Giappone, Francia, Paesi Bassi, Australia, Regno Unito e Germania. Con riferimento al caso dell'indeducibilità delle tangenti corrisposte a pubblici ufficiali stranieri per contrastare la corruzione internazionale, cfr. OECD, *Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*, 25 May 2009 - C(2009)64; Id., *Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions and Related Documents*, 2011; Id., *Update on Tax Legislation on the Tax Treatment of Bribes to Foreign Public Officials in Countries Parties to the OECD antibribery Convention*, 2011, dove si trova un elenco di 37 Paesi, tra cui l'Italia, che adottano normative di indeducibilità delle tangenti a pubblici ufficiali stranieri.

si tratta, piuttosto, stante la giustificazione e le conseguenti connotazioni strutturali e funzionali della misura, di penalizzazione fiscale, nei cui confronti, come di ogni penalizzazione fiscale del resto, va verificata con riferimento alle specifiche normative adottate la legittimità costituzionale e, per altro verso, se si dà il caso, la compatibilità con l'ordinamento dell'Unione Europea. Sono i profili che ci si appresta a considerare.

3. Penalizzazioni fiscali e Costituzione - Le penalizzazioni fiscali sono sotto il profilo costituzionale impieghi legittimi degli istituti additivi nella conformazione della norma tributaria sostanziale.

Ovviamente, di ogni penalizzazione fiscale va verificato se, in quanto misura tributaria che comporta, in deroga a quello ordinario, un trattamento differenziato *in peius* in vista di finalità extrafiscali, sia rispettosa dei principi e delle regole formali e sostanziali previsti dalla Costituzione, abbia una giustificazione meritevole e, qualora la giustificazione trovi riscontro nel dettato costituzionale, se la disciplina così motivata non sia arbitraria, sproporzionata o irragionevole.

3.1. L'art. 23 Cost. - Le penalizzazioni fiscali sono, in primo luogo, tenute al rispetto dell'art. 23 Cost. sulla riserva di legge.

È principio costantemente affermato nella giurisprudenza costituzionale, quello secondo cui “resta affidata alla discrezionalità del legislatore l'individuazione delle situazioni espressive dell'idoneità dei singoli cittadini all'obbligazione di imposta, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della non arbitrarietà e non irrazionalità”⁶⁵. Tanto è in funzione di garanzia. Secondo la Corte “l'espressione ‘in base alla legge’, contenuta nell'art. 23 della Costituzione”, si deve interpretare “in relazione col fine della protezione della libertà e della proprietà individuale, a cui si ispira tale fondamentale principio costituzionale”⁶⁶. Ma, come è stato osservato, “il profilo della mera garanzia dell'interesse individuale deve coordinarsi alla tutela di interessi generali e pubblici fra loro variamente connessi”⁶⁷ o, ancora, “la riserva di legge, oltre che garanzia per i singoli, è espressione di democrazia. Nella Costituzione l'imposizione tributaria è vista quale aspetto e strumento di politica sociale e di redistribuzione del reddito, per cui la disciplina delle entrate ‘imposte’ non può che essere attribuita all'organo - il Parlamento - più direttamente rappresentativo della volontà popolare”⁶⁸.

⁶⁵ Cfr. Corte cost., sent. n. 42/1992 e n. 143/1995, ma si tratta di una giurisprudenza che si afferma sin dalle prime decisioni, cfr. sent. n. 4/1957, n. 47/1957, n. 122/1957, n. 183/1973.

⁶⁶ Da ultimo, Corte cost., sent. n. 83/2015.

⁶⁷ Cfr. A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., pag. 47.

⁶⁸ Cfr. F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario. I - Parte generale*, 11° ed., cit., pag. 14.

È quanto vale in modo particolare in materia di penalizzazioni fiscali rispetto a cui non può che competere al legislatore, a fronte del trattamento ordinario, differenziare i trattamenti prevedendo una tassazione più gravosa in vista di finalità extrafiscali, e in cui la deroga alla disciplina ordinaria non può che essere prevista attraverso norme aventi un'efficacia formale pari a quella della norma derogata. Con tutte le implicazioni conseguenti: la nozione di "legge"; il carattere relativo della riserva, "in base alla legge" secondo il disposto dell'art. 23, che richiede la preventiva determinazione di sufficienti criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa; il carattere vincolato dell'attuazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

3.2. *Gli artt. 3 e 53 Cost.* - Fermo il rispetto dell'art. 23 Cost., si richiede l'osservanza degli artt. 3 e 53 Cost. A fronte del trattamento differenziato *in peius* rispetto a quello ordinario in vista di finalità extrafiscali in cui la penalizzazione fiscale consiste, è consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale che il principio di eguaglianza non richiede un'assoluta uniformità della tassazione, purché la differenziazione di trattamento sia giustificata e purché la finalità extrafiscale posta a sostegno sia concretizzata in modalità non arbitrarie, proporzionate e ragionevoli. Per cui se la disciplina si rivelasse per qualche ragione "ingiustificata, arbitraria, sproporzionata o irragionevole" sarebbe, in violazione dell'art. 3 Cost., discriminatoria. Con la conseguenza che la "disparità di trattamento finisce non solo per collidere con il principio di eguaglianza, ma anche con quello di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost."⁶⁹. Nella sent. n. 10/2015 la Corte costituzionale afferma che "secondo gli orientamenti costantemente seguiti da questa Corte, non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza. Tuttavia, ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione. In ordine ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., la Corte è, dunque, chiamata a verificare che le distinzioni operate dal legislatore tributario, anche per settori economici, non siano irragionevoli, arbitrarie o ingiustificate (sent. n. 201 del 2014): cosicché in questo ambito il giudizio di legittimità costituzionale deve vertere 'sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione' (sent. n. 111 del 1997; *ex plurimis*, sentt. n. 116 del 2013 e n. 223 del 2012)".

⁶⁹ Cfr. Corte cost., sent. n. 142/2014.

E così in tema di penalizzazioni fiscali la Corte, in esatto sviluppo di questa giurisprudenza, con la sent. n. 201/2014, ha dichiarato legittimo il prelievo addizionale del dieci per cento sui compensi variabili erogati sotto forma di *bonus* o di *stock options* nel settore finanziario. Una volta constatato che nel caso di specie “emerge chiaramente la ragione che ha indotto il legislatore a prevedere il prelievo addizionale di cui alla disposizione censurata, ossia l'intento - coerente con il coevo atteggiamento manifestatosi a livello internazionale - di scoraggiare modalità remunerative variabili considerate pericolose per la stabilità finanziaria”. E rilevato che la norma, “inasprendo il prelievo fiscale, rappresenta un disincentivo per le prassi retributive che possono avere l'effetto di condurre all'assunzione di rischi eccessivi di breve termine da parte della categoria di contribuenti sottoposta al prelievo” e, in conseguenza, “pregiudicare la stabilità finanziaria”. E chiarito che “Un rischio di questo genere non ricorre per l'attività degli altri contribuenti che vengono retribuiti in modo analogo ma non hanno la stessa possibilità di incidere, con il loro operato, sulla stabilità dei mercati finanziari”. Conclude nel senso che “da un lato, la scelta disincentivante del legislatore è tutt'altro che irragionevole o arbitraria e, dall'altro, non è ingiustificata la limitazione al solo “settore finanziario” della platea dei soggetti passivi sottoposti al prelievo addizionale. Allo stesso modo, non è arbitraria l'individuazione della componente variabile della retribuzione in forma di *bonus* o *stock options* - oltre un certo multiplo del compenso fisso - quale fatto espressivo della capacità contributiva, ossia quale indice che esprime l'idoneità del soggetto passivo all'obbligazione tributaria (sent. n. 304 del 2013)”.

E, per altro verso, con la sent. n. 10/2015 ha dichiarato illegittima la maggiorazione dell'aliquota IRES gravante su determinati operatori dei settori energetico, petrolifero e del gas, in ordine ai “sovra-profitti” congiunturali, anche di origine speculativa, la c.d. *Robin Hood Tax*. Dove la Corte, una volta constatato che “La complessa congiuntura economica così ricostruita dal legislatore che vi ha ravvisato spinte contraddittorie, costituite dall'insostenibilità dei prezzi per gli utenti e dalla eccezionale redditività dell'attività economica per gli operatori del petrolio, ben potrebbe essere considerata in astratto, alla luce della richiamata giurisprudenza di questa Corte, un elemento idoneo a giustificare un prelievo differenziato che colpisca gli eventuali ‘sovra-profitti’ congiunturali, anche di origine speculativa, del settore energetico e petrolifero”. E sottolineato che “Occorre allora verificare se i mezzi approntati siano idonei e necessari a conseguirlo. Infatti, affinché il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell'imposta non degradi in arbitraria discriminazione, la sua struttura deve coerentemente raccordarsi con la relativa *ratio* giustificatrice”. Rileva che ciò non è avvenuto nella specie, dove piuttosto “il vizio di irragionevolezza è evidenziato dalla configurazione del tributo in esame come maggiorazione

di aliquota che si applica all'intero reddito di impresa, anziché ai soli 'sovraprofiti'; dall'assenza di una delimitazione del suo ambito di applicazione in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica che ne giustifica l'applicazione; dall'impossibilità di prevedere meccanismi di accertamento idonei a garantire che gli oneri derivanti dall'incremento di imposta non si traducano in aumenti del prezzo al consumo". Con la conseguenza che "la maggiorazione dell'IRES applicabile al settore petrolifero e dell'energia, così come configurata dall'art. 81, commi 16, 17 e 18, del D.L. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, viola gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità, per incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito".

4. Penalizzazioni fiscali e diritto dell'Unione Europea - Le penalizzazioni fiscali sono in via di principio impieghi legittimi sotto il profilo del diritto dell'Unione Europea - per i contenuti dell'extrafiscalità in ambito europeo basti rinviare all'art. 3 TUE - degli istituti additivi nella conformazione della norma tributaria sostanziale, siano esse di fonte nazionale, siano esse di fonte europea.

Le penalizzazioni fiscali di fonte nazionale, limitando ad esse l'analisi in questa sede, per essere compatibili con il diritto dell'Unione Europea sono tenute a conformarsi ai principi dei trattati, in particolare il principio di non discriminazione e il divieto di restrizioni all'esercizio delle libertà fondamentali. Se poi intervengono su materie interessate da processi di armonizzazione fiscale, devono essere strettamente conformi alle normative europee di diritto derivato. Le penalizzazioni fiscali di fonte nazionale vengono così in considerazione sotto il profilo del rispetto dei trattati, con riguardo al principio di non discriminazione, artt. 18 ss., 110 ss. TFUE, e alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali e il divieto di restrizioni, artt. 28 ss., 45 ss., 49 ss., 56 ss., 63 ss. TFUE, e sotto il profilo del rispetto delle normative di armonizzazione fiscale, con riguardo agli artt. 113 ss. e art. 288, comma 3, TFUE.

4.1. I principi dei trattati - Il divieto di discriminazioni fiscali e il divieto di restrizioni precludono in principio disparità di trattamento tra fattispecie meramente nazionali e fattispecie con elementi di estraneità, siano esse di origine nazionale o estera, oggettivamente comparabili, ai fini di bandire ogni forma di protezionismo tra gli Stati membri, di assicurare la libera circolazione senza restrizioni delle merci, dei servizi, delle persone e dei capitali, di realizzare il mercato interno in condizioni di concorrenza.

Le penalizzazioni fiscali che per ragioni extrafiscali - ma lo stesso vale per gli altri impieghi degli istituti additivi per ragioni fiscali e per le forme autonome di imposizione per ragioni fiscali ed extrafiscali, tutti rientranti nella nozione di "imposizioni interne, di qualsiasi natura" di cui all'art. 110

TFUE, così come nella denominazione onnicomprensiva di “tributi interni” che si trova nella giurisprudenza della Corte di Giustizia - riservano un trattamento meno favorevole alla fattispecie con elementi di estraneità rispetto a quella meramente nazionale analoga, costituiscono una discriminazione o una restrizione in principio vietate dal Trattato. Tuttavia, secondo una consolidata giurisprudenza⁷⁰, il legislatore nazionale può prevedere una normativa che introduce una differenziazione di trattamento tra fattispecie meramente nazionali e fattispecie con elementi di estraneità, a condizione che la disciplina persegua uno scopo legittimo compatibile con i trattati e sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale riconosciuti dal diritto dell’Unione Europea, ad esempio, con riguardo a finalità extrafiscali, la tutela dell’ambiente e della salute, o, con riguardo a finalità fiscali, la prevenzione del rischio di elusione ed evasione, l’efficacia dei controlli e della riscossione, la ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri, la salvaguardia della coerenza del sistema tributario nazionale, e che l’applicazione sia atta a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non ecceda quanto necessario a conseguirlo. Altrimenti la normativa si traduce in una protezione, sia essa diretta in ragione della nazionalità o dissimulata a causa degli effetti⁷¹, della fattispecie meramente nazionale, in quanto tale vietata.

Si veda in tal senso, con riferimento ad un tributo autonomo, ma lo stesso vale per le penalizzazioni fiscali, la sent. della Corte di Giustizia, 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/ Regione Sardegna*, relativa a una normativa della Regione Sardegna che istituiva un’imposta sullo scalo turistico di aeromobili adibiti al trasporto privato di persone e sullo scalo di unità da diporto che gravava unicamente sugli esercenti aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale. La disciplina, come si legge nella sentenza, veniva “giustificata da motivi di interesse generale e, segnatamente, da esigenze di tutela dell’ambiente che possono ricondursi a motivi di ‘sanità pubblica’, i quali sono espressamente considerati dall’art. 46, n. 1, CE”. Chiamata a pronunciarsi, la Corte rileva che la normativa regionale “costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi in quanto essa grava unicamente sugli operatori ... aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, senza assoggettare alla stessa imposta gli operatori stabiliti in quest’ultimo”, in principio vietata. Tuttavia,

⁷⁰ Cfr. CGE, sent. 2 aprile 1998, causa C-213/96, *Outokumpu Oy*; 3 ottobre 2002, causa C-136/00, *Rolf Dieter Danner*; 11 marzo 2004, causa C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*; 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spenser*; 5 ottobre 2006, cause riunite C-290/05 e C-333/05, *Ákos Nádasdi* (C-290/05) e *Ilona Németh* (C-333/05); 7 settembre 2006, causa C-470/04, *N*; 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri/ Regione Sardegna*; 7 aprile 2011, causa C-402/09, *Ioan Tatu*; 29 novembre 2011, causa C-371/10, *National Grid Indus*; 18 ottobre 2012, causa C-498/10, *X*; 24 febbraio 2015, *Grünewald*, causa C-559; 21 maggio 2015, *Verder LabTec*, causa C-657/13/13; 13 luglio 2016, causa C-18/15, *Brisal*.

⁷¹ Cfr. CGE, sent. 7 aprile 2011, causa C-402/09, *Ioan Tatu*.

a fronte della motivazione addotta dalla Regione Sardegna, la Corte ricorda che il legislatore nazionale può prevedere una misura tributaria che introduce una disparità di trattamento, purché la giustificazione extrafiscale addotta sia legittima e sia realizzata in modo non arbitrario. Per concludere nel senso che “Nella fattispecie si deve rilevare che, anche se i motivi invocati dalla Regione Sardegna potrebbero costituire il fondamento dell’istituzione dell’imposta regionale sullo scalo, gli stessi non possono giustificare le modalità di applicazione di questa imposta e, segnatamente, la disparità di trattamento degli esercenti aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, i quali sono gli unici debitori di tale imposta”.

4.2. L’armonizzazione fiscale - Quando le penalizzazioni fiscali di fonte nazionale riguardano materie interessate da processi di armonizzazione, il legislatore nazionale, art. 288, comma 3, TFUE, deve rispettare le normative europee di diritto secondario. Come afferma la Corte di Giustizia in tema di IVA, “gli Stati membri sono tenuti a conformarsi a tutte le disposizioni della Sesta Direttiva”⁷².

Si veda, con riferimento all’assoggettamento all’imposta sul valore aggiunto delle attività di prestito ad usura previsto dall’ordinamento italiano, l’ord. del 7 luglio 2010, causa C-381/09, *Curia*, in cui la Corte sostiene che se certamente “l’attività di prestito ad usura, costituente nell’ordinamento nazionale illecito penale, rientra, nonostante la sua natura illecita, nell’ambito di applicazione della Sesta Direttiva”, tuttavia, alla stregua del disposto dell’art. 13, parte B, lett. d), punto 1, della Direttiva, “uno Stato membro non può assoggettare tale attività all’IVA qualora l’attività corrispondente di concessione di prestiti in denaro ad interessi non eccessivamente elevati sia esente da tale imposta”. In questo caso, l’obbligo generale sancito dall’art. 288, terzo comma, TFUE, richiede che la penalizzazione fiscale di fonte nazionale, e tale va considerato il trattamento deteriore del prestito ad usura rispetto a quello riservato alle attività di concessione di prestiti in denaro, non possa essere prevista in assenza di una normativa europea che l’autorizzi.

O, ancora, la sent. del 14 settembre 2006, causa C-228/05, *Stradasfalti*, relativa ad una normativa italiana che prevedeva l’esclusione di taluni beni (operazioni aventi per oggetto ciclomotori, motocicli, autovetture e autoveicoli) dal regime di detrazione dell’IVA priva di indicazioni quanto alla sua limitazione temporale e parte di un insieme di provvedimenti di adattamento strutturale miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito pubblico. In questa pronuncia la Corte fa rilevare che quando l’art. 17, n. 7, della Sesta Direttiva, fatta salva la consultazione del comitato IVA, autorizza uno Stato membro ad escludere taluni beni dal regime di detrazione dell’IVA senza limitazioni temporali, lo fa “per motivi

⁷² Cfr. CGE, sent. 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, punto 33.

congiunturali”. E conclude nel senso che, in ragione del nesso che lega l’esclusione dal regime di detrazione dell’IVA a tale giustificazione, l’art. 17, n. 7, autorizza uno Stato membro ad adottare solo “misure temporanee destinate ad ovviare alle conseguenze di una situazione congiunturale in cui si trova la sua economia in un determinato momento. Pertanto, l’applicazione delle misure a cui si riferisce tale disposizione deve essere limitata nel tempo e, per definizione, le medesime non possono essere di natura strutturale”. Che era proprio quanto si verificava con la disciplina italiana in considerazione. In questo caso, l’obbligo generale sancito dall’art. 288, comma 3, TFUE, richiede che la penalizzazione fiscale di fonte nazionale sia strettamente conforme alla normativa europea che l’autorizza, con la conseguenza che sono consentite deroghe al diritto di detrazione nei soli casi espressamente contemplati dalla Sesta Direttiva⁷³.

⁷³ Più analiticamente sui diversi passaggi alla base di questa pronuncia, cfr. la sent. 8 gennaio 2002, causa C-409/99, *Metropol e Stadler*, dove, sempre in ordine ad un caso di una normativa nazionale in materia di IVA che prevedeva l’esclusione del diritto alla detrazione per “motivi congiunturali”, con riguardo ai principi della Direttiva e alle loro eventuali deroghe si afferma, punto 42, che “in base al principio fondamentale inerente al sistema dell’IVA e risultante dagli artt. 2 della prima e della Sesta Direttiva, l’IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l’imposta gravante direttamente sulle operazioni effettuate a monte. Secondo costante giurisprudenza, il diritto alla detrazione previsto dagli artt. 17 e seguenti della Sesta Direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell’IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Esso si esercita immediatamente per tutte le tasse che sono gravate sulle operazioni effettuate a monte. Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione incide sul livello dell’imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri. Conseguentemente, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla Direttiva”. Si rileva al contempo, punto 44, che “Il principio del diritto alla detrazione dell’IVA è tuttavia subordinato alla disposizione derogatoria contenuta nell’art. 17, n. 6, della Sesta Direttiva e, in particolare, alla norma contenuta nel secondo comma”. Per concludere nel senso, punto 45, che “laddove la normativa di uno Stato membro modifichi in senso restrittivo, successivamente all’entrata in vigore della Sesta Direttiva, l’ambito delle esclusioni esistenti allineandosi, in tal modo, all’obiettivo della Sesta Direttiva, si deve ritenere che tale normativa ricada nella deroga prevista dall’art. 17, n. 6, secondo comma, della Sesta Direttiva e non violi il disposto dell’art. 17, n. 2”. Per quanto riguarda, inoltre, la motivazione si chiarisce, punto 66, che “l’art. 17, n. 7, prima frase, della Sesta Direttiva autorizza gli Stati membri ad escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni ‘per motivi congiunturali’”. E che quindi, punto 67, tale disposizione autorizza “uno Stato membro ad adottare misure temporanee dirette ad ovviare ad una situazione congiunturale nella quale si trova la sua economia in un determinato momento” ... ma “l’applicazione dei provvedimenti previsti da detta disposizione deve essere limitata nel tempo e, per definizione, questi non possono essere di natura strutturale”. Con la conseguenza, punto 68, che “l’art. 17, n. 7, prima frase, della Sesta Direttiva non autorizza uno Stato membro ad adottare provvedimenti che escludano beni dal regime delle detrazioni dell’IVA privi di indicazioni quanto al loro limite temporale e/o che facciano parte di un insieme di provvedimenti di adattamenti strutturali miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito dello Stato”. Per quanto riguarda, infine, le procedure si rileva, punto 60, che “l’art. 17, n. 7, della Sesta Direttiva prevede uno dei procedimenti di autorizzazione di misure derogatorie contemplati dalla Direttiva, consentendo agli Stati membri la facoltà di escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni ‘fatta salva la consultazione prevista dall’art. 29’”. Si tratta, punto 62, di “un obbligo procedurale che gli Stati membri devono rispettare per potere avvalersi

5. Penalizzazioni fiscali e bilancio dello Stato - Anche con riguardo alle penalizzazioni fiscali, come già avviene per le agevolazioni⁷⁴, sarebbe auspicabile per garantire la trasparenza del processo di bilancio provvedere alla compilazione di un elenco allegato al bilancio dello Stato.

Le ragioni che sono alla base della formulazione del bilancio delle penalizzazioni fiscali sono dettate dall'esigenza di una loro ricognizione, della considerazione degli ambiti di intervento e del gettito fiscale che ne deriva. Tanto ai fini di politiche di riordino e/o riforma delle singole misure in rapporto alla politica di bilancio, alla politica tributaria e alle politiche materiali interessate.

Esperienze a riguardo mancano o sono decisamente parziali, anche se da molte parti si sottolinea l'utilità di un'adeguata considerazione delle penalizzazioni fiscali in sede di bilancio⁷⁵.

Ai fini di selezionare le penalizzazioni fiscali da elencare, si confrontano, come avviene per l'individuazione delle agevolazioni in vista del *tax expenditures budget*, due approcci: uno "normativo" e l'altro "positivo"⁷⁶. L'approccio normativo considera penalizzazioni fiscali le deviazioni dal modello ideale del tributo di volta in volta in esame, ad esempio, in tema di imposizione sui redditi, da una tassazione teoricamente corretta del reddito⁷⁷, mentre l'approccio positivo, secondo la nozione data in questa sede,

della norma derogatoria da esso stabilita", per cui, punto 63, "La consultazione del comitato IVA risulta... essere un presupposto dell'adozione di qualsiasi misura basata su detta disposizione".

⁷⁴ Fondamentale, a riguardo, resta il contributo della teoria delle *tax expenditures* che risale a S.S. Surrey, *Pathways to Tax Reform*, University of Chicago, Cambridge, 1973; S.S. Surrey - P.R. McDaniel, *Tax Expenditures*, cit. Per una ricostruzione della teoria delle *tax expenditures*, cfr. F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, cit., pag. 67 ss.

⁷⁵ In tal senso, con riferimento al dibattito sviluppatosi negli Stati Uniti sull'opportunità di formulare un bilancio delle penalizzazioni fiscali, in quel contesto culturale denominate *tax penalties on negative tax expenditures*, cfr. S.S. Surrey - P.R. McDaniel, *Tax Expenditures*, cit., pag. 222 ss.; P.R. McDaniel - S.S. Surrey, *International Aspects of Tax Expenditure: A Comparative Study*, cit., pag. 11 ss.; Joint Committee on Taxation (JCT), *A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis* (JCX-37-08), May 12, 2008, pag. 17, pag. 47, pag. 56 ss.; Id., *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008-2012* (JCS-2-08), October 31, 2008, pag. 9; Office of Management and Budget (OMB), *Analytical Perspective, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2009*, 2008; Joint Committee on Taxation (JCT), *Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates* (JCX-15-11), February 28, 2011, pag. 5; Office of Management and Budget (OMB), *Analytical Perspectives, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2017*, February 9, 2016; Joint Committee on Taxation (JCT), *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2016-2020*, (JCX-3-17), January 30, 2017.

⁷⁶ Sui due approcci con riguardo alle agevolazioni fiscali cfr. F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, cit., pag. 67 ss., pag. 106 ss.

⁷⁷ Cfr. S.S. Surrey - P.R. McDaniel, *Tax Expenditures*, cit., pag. 222 ss.; P.R. McDaniel - S.S. Surrey, *International Aspects of Tax Expenditure: A Comparative Study*, cit., pag. 11 ss.; Joint Committee on Taxation (JCT), *A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis* (JCX-37-08), May 12, 2008, pag. 17, pag. 47, pag. 56 ss.

considera penalizzazioni fiscali solo le deroghe rispetto alla disciplina ordinaria di diritto positivo del tributo in esame, che comportano un trattamento meno favorevole, in vista di finalità extrafiscali. Ad esempio, in tema di determinazione del reddito d'impresa l'approccio normativo considera penalizzazioni fiscali le deviazioni dai principi contabili, mentre quello positivo considera penalizzazioni fiscali solo le deviazioni rispetto alla disciplina di diritto positivo delle singole voci di ricavo e di costo, data dalla combinazione tra principi civilistici e normativa fiscale, secondo cui "Il reddito imponibile 'dipende' dal conto economico, ed è la risultante della somma algebrica del risultato del conto economico, con le variazioni in aumento e in diminuzione, espressamente previste dalle norme fiscali"⁷⁸. Non c'è una superiorità di un approccio rispetto all'altro in sede di formulazione del bilancio delle penalizzazioni fiscali. Essi seguono prospettive diverse, si possono combinare, anche se è bene mantenere la distinzione, per l'illustrazione che danno di differenti profili dello stesso fenomeno.

Il bilancio delle penalizzazioni fiscali consiste in un elenco delle discipline relative ai diversi tributi per un determinato esercizio finanziario, ed è rivolto al riordino delle penalizzazioni fiscali, di esse valutando gli obiettivi per i quali sono previste, il costo per il contribuente e, sotto altro profilo, il gettito per lo Stato o l'ente impositore. Il riordino delle penalizzazioni fiscali, nel senso di una riduzione se non di una eliminazione, rileva sotto il profilo del gettito, diminuendolo, e semplifica il sistema tributario perché fa cadere differenziazioni di trattamento rispetto a quello ordinario. Allo stesso tempo, però, una loro riduzione o eliminazione, sacrifica esigenze che si possono continuare a considerare meritevoli e che se si ritengono ancora tali, richiedono, se del caso e se è possibile, programmi, siano essi materiali, di spesa o tributari, sostitutivi, per raggiungere gli obiettivi per i quali le penalizzazioni fiscali sono previste. Lo stesso vale, ma con implicazioni di segno opposto, nel caso in cui il riordino sia nel senso di un aumento.

In tal senso è da salutare positivamente la normativa recentemente introdotta in Italia, art. 1, comma 3, lett. b), d.lgs. n. 160 del 2015, di attuazione della delega fiscale del 2014, secondo cui il rapporto annuale sulle spese fiscali allegato al bilancio dello Stato che individua le spese fiscali "considera anche le spese fiscali negative".

FRANCO FICHERA

⁷⁸ Cfr. F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario. 2 - Parte generale*, 8° ed., cit., pag. 142.