

La parità di trattamento in materia fiscale: la dimensione partecipativa e l'ascolto del contribuente

di Valeria Mastroiacovo

Come è noto, da centocinquant'anni fino ad oggi, solo in Cassazione la giustizia tributaria è necessariamente amministrata dalla magistratura (essendo nei gradi di merito affidata a giudici non togati retribuiti dal Ministero delle finanze). Dunque – di norma – solo ad un certo tempo del percorso di formazione il magistrato è chiamato ad aggiungere ad altre una specifica sensibilità in una materia ad elevato tecnicismo. Il rischio di chiudersi nel particolarismo del caso singolo è certamente molto elevato, mentre l'evoluzione del diritto tributario, soprattutto all'esito della legge delega n. 111 del 2023 e della giurisprudenza costituzionale più recente, mostra un rinnovamento della materia attraverso la rivalutazione dei principi generali (si è parlato addirittura di costituzionalizzazione del rapporto tributario). Tali principi devono essere intesi quali "cassetta degli attrezzi" necessaria per resistere di fronte all'ipertrofismo della disciplina in continua evoluzione; essi costituiscono cioè direttrici per un'interpretazione sistematica in un contesto rinnovato che incide sensibilmente sulla concezione del rapporto fisco-contribuente.

La capacità di comprensione del contesto in cui si opera (i.e. la capacità di guardare dall'alto e cogliere l'emblema di un mosaico di fronte a un tappeto di minuscole e multiformi tessere) e di individuazione delle finalità generali che persegue l'ente al servizio del quale si opera costituiscono in effetti una *soft skill* più che opportuna soprattutto in riferimento ad una materia estremamente tecnica come quella tributaria.

Per maturare questa *capacità* ci sembra preliminarmente necessario destrutturare alcuni luoghi comuni sugli evasori fiscali e i *tartassati* che continuano a permeare l'immaginario collettivo (anche amplificati dalla letteratura, dal teatro, dal cinema, ecc.) per emancipare la prospettiva giuridica dal retaggio della eloquente affermazione di P. GOBETTI (*Fallimento o Rivoluzione?*, in *La Rivoluzione liberale*, 30 luglio 1922) per cui «*il contribuente italiano paga le imposte bestemmiando lo Stato; non ha coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta*».

Retoricamente il sottotitolo di questa conversazione potrebbe sintetizzarsi in: *Orgoglio e pregiudizio*:

1. recuperare l'*orgoglio* di un tributo quale strumento di appartenenza a una Comunità: invariazione del dovere inderogabile di solidarietà ex art. 2 Cost.

2. sfatare il *pregiudizio* di un interesse fiscale dell'Erario (al superamento dell'evasione e all'acquisizione delle somme a titolo di tributo) contrapposto, in termini di interessi, alla Comunità statale;

- Cenni all'evoluzione storica del tributo quale formazione necessaria per l'individuazione delle regole dell'interpretazione giuridica in materia tributaria: l'odiosità del fisco di stampo liberale e il tributo come soggezione di stampo prussiano. Il cambio di passo con la Costituente: il tributo in funzione del concorso alla spesa pubblica e il principio della progressività del sistema tributario.

- Primo obiettivo per una parità di trattamento in materia fiscale (come declinata nel titolo) è quello di destrutturare i luoghi comuni radicati nel diritto tributario in ragione di un'interpretazione storicamente fondata sulla contrapposizione degli interessi (*in dubio pro fisco – in dubio contra fisco*) per approdare a un'interpretazione sistematica della materia in ragione dei principi di diritto comune, pur nella specificità della materia (fino a riflettere sul divieto di analogia delle norme impositive - art. 2, comma 4 bis dello statuto dei diritti del contribuente - e interpretazione delle agevolazioni, cfr. Corte cost. n. 6 del 2014, n. 209 del 2022).

- Da qui si traggono conseguenze (*trattazione dei temi corredata da giurisprudenza*):

_ sia dal punto di vista sostanziale (quanto all'individuazione del presupposto e degli elementi essenziali del tributo) poiché il tributo non è sanzione, né pena, né confisca, ecc. ma criterio di riparto delle pubbliche spese (anche in funzione – mediata – di redistribuzione della ricchezza) che per risultare *giusto* deve essere costantemente “aggiornato” dal legislatore tenendo in ragionevole considerazione gli indici di capacità contributiva in un dato momento storico e della situazione economica. Un concorso equo tra i consociati sia nella selezione degli indici di capacità contributiva, che nella declinazione della coerenza interna dei tributi istituiti (Corte cost. n. 262 del 2020). Conferme in tal senso provengono dalla giurisprudenza della Corte costituzionale (Robin Hood tax, tassazione extraprofitti, sugar tax, agevolazione imu abitazione principale, ecc.). [Sentenze corte costituzionale: n. 10/2015, n. 111/2024, n. 180/2025, 49/2024]

_ sia dal punto di vista procedimentale: il rapporto fisco e contribuente improntato (per entrambi) a buona fede, il legittimo affidamento, l'obiettiva incertezza, l'approdo alla enunciata *stagione* della partecipazione e dell'ascolto del contribuente. Necessità che anche il giudice prenda atto di tale rinnovata prospettiva. La legge delega n. 111/2023 e le novità dello Statuto dei diritti del contribuente; le modifiche alla disciplina del procedimento (lo schema d'atto, il contraddittorio e l'autotutela) [corte cost. n. 137/2025]. Lo scarto tra i principi e criteri direttivi e l'attuazione con i d.lgs. La *ratio* della riforma e la tendenza di fondo a considerare l'attività di accertamento e la fase giurisdizionale come costo pubblico. Il ruolo della tecnologia e dell'intelligenza artificiale nella *morte del diritto* tributario. La riforma del processo tributario e il potenziamento dello strumento della conciliazione giudiziale nelle mani del giudice in funzione di deflazione e semplificazione, la novella circa l'onere della prova dell'amministrazione finanziaria, l'ammissibilità della testimonianza.

Prime considerazioni conclusive: leggere le contraddizioni delle scelte contingenti del legislatore alla luce dei principi generali, anche tenuto conto di quelli di proporzionalità, collaborazione, ragionevolezza che emergono dalla giurisprudenza della Corte costituzionale.

A ciò va aggiunta, in chiusura, qualche necessaria considerazione a proposito delle ragioni al fondo del creazionismo giudiziario in materia tributaria [Autotutela *in malam partem*: Cassazione Sezioni Unite (sent. 30051/2024); Corte cost. n. 190/2023 impugnabilità dell'estratto di ruolo].