

Caratteristiche maggiori di quest'opera sono originalità, modernità dell'impianto e lo sforzo, ben riuscito, di dimostrare la pari dignità degli interessi che vengono a incontrarsi e scontrarsi tra contribuente e fisco. Con questo libro, Uricchio non si è allontanato dai classici manuali fondati sulla suddivisione tra una parte generale, dedicata ai principi e alle regole e una parte speciale, dedicata alle singole imposte e alle disposizioni attuative della norma tributaria. Nel contempo, però, egli ha sentito la necessità di cambiare il taglio e il contenuto tradizionale della parte generale affrontando, con accenti di originalità, temi di grande spessore teorico come la nozione di capacità contributiva, i limiti quantitativi e qualitativi dell'imposizione e il bilanciamento, attraverso la leva fiscale, fra diritti sociali e il principio del pareggio di bilancio; tutti temi che la manualistica corrente tende il più delle volte a sottovalutare o, comunque, a darne semplicemente atto.

Per le stesse ragioni è da sottolineare il forte rilievo dato, nella stessa parte generale, alle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente e, soprattutto, alla disciplina comunitaria del tributo.

Se poi alla prima parte si aggiunge la seconda, descrittiva dei singoli istituti, il risultato che si raggiunge non è solo quello di un'ampia conoscenza del sistema tributario positivo nella sua complessità, ma è anche quello di un'attenta ricostruzione di tali istituti nel loro reale modo di essere e di funzionare.

Franco Gallo



€ 35,00



CACUCCI  EDITORE
BARI

A. F. Uricchio · PERCORSI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Antonio Felice Uricchio

PERCORSI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Prefazione di Franco Gallo

Antonio Felice Uricchio

Magnifico Rettore dell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro. Professore Ordinario di Diritto tributario, insegna nei corsi di laurea di giurisprudenza e di economia di Bari e di Taranto. Già Direttore del Dipartimento Jonico e docente della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze e della Scuola della Guardia di Finanza.

Autore di 7 monografie, 20 curatele, oltre 200 articoli su riviste scientifiche su temi di finanza pubblica, diritto tributario, politiche ambientali. Professore onorario nell'Università di Concepcion dell'Uruguay, tiene lezioni presso Università spagnole, argentine, austriache e polacche.

Un sentito ringraziamento va al mio compianto Maestro Nicola d'Amati per gli insegnamenti ricevuti nel mio percorso accademico e durante la preparazione del manuale, al prof. Franco Gallo per la Sua guida costante e generosa, a Gianluca Selicato, Mario Aulenta, Nicola Fortunato, Luigi Iacobellis per la collaborazione preziosa nelle attività accademiche.

Antonio Felice Uricchio

PERCORSI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Prefazione di Franco Gallo

CACUCCI  EDITORE
BARI

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© 2017 Cacucci Editore – Bari

Via Nicolai, 39 – 70122 Bari – Tel. 080/5214220

<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: info@cacucci.it

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

*a Giuliana, Francesco e Carlo
per avere dato colore al mio mondo*

INDICE

Prefazione	17
Introduzione	19

PARTE PRIMA

I PRINCIPI E LE FONTI

CAPITOLO I

LE FATTISPECIE IMPONIBILI E IL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

1. La fattispecie imponibile come situazione fattuale aderente al principio di capacità contributiva	33
2. Il principio di capacità contributiva e l'equo riparto	35
3. Principio di ragionevolezza ed esercizio della funzione normativa di imposizione	43

CAPITOLO II

LE FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO E IL PRINCIPIO DI LEGALITÀ DELL'IMPOSIZIONE

1. Riserva "relativa" di legge e pluralismo delle fonti del diritto tributario	47
2. I decreti legislativi e i decreti legge	49
3. Le leggi regionali	51
4. La potestà regolamentare degli enti pubblici territoriali	53
5. Direttive e circolari amministrative	54

CAPITOLO III

SOVRANITÀ IMPOSITIVA E VINCOLI DEL DIRITTO EUROPEO

1. Il principio di equilibrio finanziario e la nuova governance finanziaria europea	57
2. Sovranità impositiva e rapporto tra fonti di diritto europeo e interne	60

3. Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto tributario 62

CAPITOLO IV

EFFICACIA SPAZIALE E TEMPORALE DELLA NORMA TRIBUTARIA

1. Il principio di territorialità. I trattati internazionali 65
 2. Il concetto di territorio dello Stato nella legge tributaria 66
 3. L'efficacia della legge nel tempo 67
 4. L'interpretazione delle leggi tributarie 72

CAPITOLO V

LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE I PRINCIPI GENERALI DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO

1. Lo Statuto del contribuente quale atto normativo recante i principi generali dell'ordinamento tributario; la natura dello Statuto del contribuente e la superiorità assiologica dei principi ivi previsti 73
 2. Le disposizioni dello Statuto riguardanti l'esercizio della funzione legislativa 76
 3. Le disposizioni riguardanti le amministrazioni fiscali: l'attività di informazione e di consulenza giuridica; l'obbligo di motivare gli atti tributari; la compensazione dei crediti tributari 77
 4. La nuova disciplina dell'abuso del diritto 79
 5. L'interpello ordinario e i nuovi interpelli 81
 6. Principi di collaborazione, buona fede, affidamento e contraddittorio. Diritti del contribuente nella verifica fiscale 83
 7. Il Garante del contribuente 87

CAPITOLO VI

LE PRESTAZIONI PATRIMONIALI IMPOSTE E I TRIBUTI

1. Le prestazioni dei privati alle pubbliche amministrazioni e i tributi 89
 2. L'imposta e il finanziamento delle spese pubbliche secondo capacità contributiva 92
 3. Gli elementi fondamentali dell'imposta 94

INDICE	9
4. La tassa	96
5. Il contributo fiscale	96
6. Il monopolio fiscale	99

CAPITOLO VII

IL RAPPORTO GIURIDICO D'IMPOSTA E LE FATTISPECIE TRIBUTARIE

1. La soggettività tributaria	101
2. Le fattispecie tributarie	103
3. La parasoggettività tributaria: a) la sostituzione	104
4. b) la responsabilità	106
5. La successione	107

PARTE SECONDA

LE IMPOSTE SUL REDDITO

CAPITOLO I

L'EVOLUZIONE DEL SISTEMA FISCALE E L'INTRODUZIONE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

1. Dai tentativi di codificazione alla riforma tributaria del 1971	111
2. Riforma e controriforma tributaria: dalla legge delega n. 825 del 1971 alla legge delega n. 80 del 2003	116
3. L'imposta sul reddito delle persone fisiche: natura e requisiti	117
4. I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche	119
5. Le fattispecie imponibili e le categorie del reddito	120
6. Concetto legislativo di reddito	121
7. Il periodo d'imposta	122

CAPITOLO II

I REDDITI FONDIARI

1. I redditi fondiari e il catasto	123
2. I redditi dominicali e i redditi agrari	125
3. Il reddito dei fabbricati e la cedolare secca sugli affitti	128

4. I redditi fondiari e l'imposizione personale	131
5. La riforma del catasto e la delega inattuata	131

CAPITOLO III

I REDDITI DI CAPITALE

1. Definizione della categoria: gli interessi	135
2. Gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti a Ires	136
3. Interessi e altri proventi delle obbligazioni e titoli simili e degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli simili	140
4. Utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione	142
5. Utili corrisposti a mandanti o fiducianti da società o enti che hanno per oggetto la gestione di masse patrimoniali	143
6. Altri proventi: a) proventi derivanti da riporti e pronti contro termine su titoli e valute	148
7. b) Proventi derivanti da mutuo di titoli garantito	149
8. Guadagni differenziali	149
9. Compensi per prestazioni di fidejussioni o di altre garanzie	149
10. Rendite perpetue e altre prestazioni assimilate	150
11. Altri proventi in misura definita derivanti dall'impiego di capitale	151
12. Determinazione del reddito	151
13. Modalità di tassazione	152
14. Cenni al sistema della previdenza complementare	155

CAPITOLO IV

I REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

1. Il lavoro nell'imposizione sul reddito	157
2. L'identificazione della categoria dei redditi di lavoro dipendente	159
3. Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente	162
4. La determinazione del reddito di lavoro dipendente	166
5. I redditi in natura	168
6. Determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente	171
7. Dai redditi derivanti da "rapporti di collaborazione coordinata e continuativa" a quelli derivanti da "collaborazioni organizzate dal committente"	171

CAPITOLO V

I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

1. Nozione di reddito di lavoro autonomo	177
2. Estensione ad altri rapporti. Redditi derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno	180
3. I redditi erogati all'associato in partecipazione con apporto di solo lavoro	181
4. Le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia	182
5. I redditi derivanti dalla levata dei protesti esercitata dai segretari comunali	182
6. Determinazione del reddito	182

CAPITOLO VI

I REDDITI DI IMPRESA

1. L'impresa e i redditi di impresa nella legislazione tributaria	185
2. I redditi d'impresa tra Irpef e Ires	186
3. I redditi derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne. Le altre attività agricole	186
4. Applicazione delle norme in materia di redditi facenti riferimento ad attività commerciali. Criteri per l'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e degli enti non commerciali	188
5. Il c.d. "doppio binario"	189
6. Beni relativi all'impresa	191
7. Le imprese minori	192

CAPITOLO VII

I REDDITI DIVERSI

1. Inquadramento della categoria	195
2. Redditi derivanti da attività commerciali o di lavoro autonomo esercitate in modo occasionale: a) le plusvalenze	195
3. b) Altri redditi	200
4. Il regime del risparmio amministrato	202

CAPITOLO VIII

IL REDDITO COMPLESSIVO AI FINI IRPEF
E LA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

1. La base imponibile	203
2. Redditi esclusi dalla base imponibile. La tassazione separata	204
3. Oneri deducibili e detrazioni di imposta	205
4. I redditi familiari	206
5. Redditi prodotti in forma associata	207

CAPITOLO IX

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ

1. Dall'Irpeg all'Ires	209
2. I soggetti passivi del tributo	210
3. Stato ed enti pubblici	212
4. La fattispecie	213
5. Periodo d'imposta	214
6. Determinazione dell'imposta	214
7. La determinazione della base imponibile delle società di capitali e degli enti commerciali. I componenti positivi del reddito d'impresa	214
7.1. a) ricavi	214
7.2. b) variazione delle rimanenze	216
7.3. c) valutazione dei titoli	217
7.4. d) opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	217
7.5. e) proventi degli immobili	218
7.6. f) plusvalenze patrimoniali	218
7.7. g) plusvalenze esenti	219
7.8. h) sopravvenienze attive	220
8. I componenti negativi di reddito: a) spese per prestazioni di lavoro	221
8.1. b) oneri fiscali e contributivi	221
8.2. c) oneri di utilità sociale	222
8.3. d) accantonamenti	223
8.4. e) ammortamento dei beni materiali	223
8.5. f) minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite	225
8.6. g) interessi passivi	226
9. Dividendi e interessi attivi	228

INDICE	13
10. Il principio di competenza	229
11. Il principio di inerenza	230
12. Norme generali sulle valutazioni	231
13. Opzione per la trasparenza fiscale	231
14. Il consolidato nazionale	234
15. Il consolidato mondiale	237
16. Enti non commerciali	239
17. Società e enti non residenti	241
18. La tonnage tax	242

PARTE TERZA

LE IMPOSTE SULL'ATTIVITÀ ECONOMICA E GIURIDICA

CAPITOLO I

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1. Istituzione dell'Iva. Natura e inquadramento del tributo	247
2. Soggettività	248
3. Cessioni di beni	251
4. Prestazioni di servizi	252
5. Le importazioni	253
6. Effettuazione delle operazioni	254
7. Territorialità dell'imposta	255
8. L'IVA intracomunitaria	258
9. Le operazioni esenti e le fattispecie escluse	259
10. Obblighi formali: la fattura	259
11. Dall'operazione imponibile al volume d'affari. Rivalsa e detrazione	263
12. Gli altri obblighi formali. Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti	264
13. I regimi speciali dell'IVA	265

CAPITOLO II

LE IMPOSTE SULL'ATTIVITÀ GIURIDICA: REGISTRO, BOLLO, SUCCESSIONI, IPOTECARIE E CATASTALI

1. L'imposta di registro: a) atti soggetti a registrazione	267
--	-----

2. b) Criteri per l'applicazione dell'imposta	270
3. c) Liquidazione e riscossione: il frazionamento dell'imposta	272
4. d) Prescrizione e decadenza	274
5. L'imposta di bollo	275
6. Il contributo unificato per gli atti giudiziari	278
7. L'imposta sulle successioni e donazioni	281
8. Le imposte ipotecarie e catastali	283

CAPITOLO III

I TRIBUTI DOGANALI

1. Presupposto tributario e soggettività	285
2. Determinazione del tributo e dichiarazione doganale	286

PARTE QUARTA

L'ATTUAZIONE DELLA NORMA TRIBUTARIA TRA DICHIARAZIONE, PROCEDIMENTO E PROCESSO

CAPITOLO I

LA DICHIARAZIONE TRIBUTARIA

1. Strumenti di partecipazione delle conoscenze e dichiarazioni tributarie	291
2. Requisiti e contenuto delle dichiarazioni	292
3. Natura giuridica delle dichiarazioni tributarie	294
4. La retrattabilità delle dichiarazioni	296

CAPITOLO II

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

1. Introduzione	299
2. Attribuzioni degli uffici dell'Agenzia delle entrate	300
3. I poteri istruttori degli uffici fiscali: accessi, ispezioni, verifiche	302
4. Liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni e controllo formale	305

5. L'accertamento in rettifica. L'accertamento analitico, sintetico e induttivo	306
6. Accertamento d'ufficio	309
7. Accertamento in base agli studi di settore	310
8. Accertamento parziale e integrativo	311
9. Accertamento con adesione	312
10. Avviso di accertamento	314
11. L'autotutela	316

CAPITOLO III

LE SANZIONI TRIBUTARIE PENALI E AMMINISTRATIVE

1. Le sanzioni nel sistema tributario	319
2. La disciplina delle sanzioni penali tributarie	321
2.1. La dichiarazione fraudolenta	323
2.2. La dichiarazione infedele	325
2.3. L'omessa dichiarazione	325
3. Regole comuni in materia sanzionatoria penale tributaria	326
4. Le sanzioni tributarie non penali	327
5. Il ravvedimento operoso	329

CAPITOLO IV

LA RISCOSSIONE

1. Le forme della riscossione tributaria: a) Le ritenute	331
2. b) Versamento diretto delle ritenute da parte dei sostituti d'imposta	332
3. c) Iscrizione delle imposte nei ruoli	333
4. La riforma della riscossione coattiva	333
5. Il sistema della riscossione dei tributi	334

CAPITOLO V

IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

1. Gli organi della giustizia tributaria	335
2. Il rinvio recettizio alle disposizioni del codice di procedura civile quale espressione del principio del graduale adeguamento del processo tributario al modello del processo civile	338

3. La giurisdizione delle Commissioni tributarie	339
4. Atti impugnabili e giudizio dinanzi la Commissione tributaria provinciale	340
5. Tutela cautelare e conciliazione giudiziale	343
6. Reclamo e mediazione	346
7. Le impugnazioni e l'esecuzione della sentenza	348
8. Le esperienze straniere	348

PARTE QUINTA

IL FEDERALISMO FISCALE E I TRIBUTI DELLE REGIONI E DEGLI ENTI LOCALI

CAPITOLO I

IL FEDERALISMO FISCALE E I TRIBUTI DELLE REGIONI E DEGLI ENTI LOCALI

1. La fiscalità degli enti locali dalla Costituzione al federalismo fiscale della legge delega n. 42/2009	353
2. I principi della legge delega n. 42/2009 e i decreti attuativi	357
3. Il sistema delle entrate regionali tra tributi, compartecipazione al gettito di tributi erariali, quote del fondo perequativo, risorse aggiuntive e interventi speciali	360
4. L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)	364
5. I singoli tributi regionali dalla legge n. 281 del 1970 agli attuali assetti normativi	368
6. I singoli tributi comunali: l'imposta unica comunale	369
7. L'imposta municipale secondaria e l'imposizione sulla pubblicità	373
8. L'imposta municipale secondaria e la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche	374
9. L'imposta di scopo, l'imposta di soggiorno e l'imposta di sbarco	375
10. I tributi delle province e delle città metropolitane	379rf

PREFAZIONE

Antonio Uricchio, pur essendosi dedicato in questi ultimi anni con il massimo impegno a svolgere la funzione di Rettore dell'Università di Bari, non ha tuttavia trascurato la didattica, la ricerca e, tanto meno, la produzione scientifica.

Il presente manuale è una prova evidente di ciò. In esso egli ha travasato, con stile limpido, la sua esperienza di professore che è succeduto nella cattedra barese ai maestri della scuola pugliese di diritto tributario come Nicola d'Amati e Achille Donato Giannini.

È sufficiente una superficiale lettura del manuale per avvedersi che le caratteristiche maggiori di questa sua opera sono la originalità, la modernità dell'impianto e lo sforzo, ben riuscito, di dimostrare la pari dignità degli interessi che vengono a incontrarsi e scontrarsi tra contribuente e fisco. Con questo libro Uricchio non si è allontanato dai classici manuali fondati sulla suddivisione tra una parte generale, dedicata ai principi e alle regole e una parte speciale, dedicata alle singole imposte e alle disposizioni attuative della norma tributaria. Nel contempo, però, egli ha sentito la necessità di cambiare il taglio e il contenuto tradizionale della parte generale affrontando, con accenti di originalità, temi di grande spessore teorico come la nozione di capacità contributiva, i limiti quantitativi e qualitativi dell'imposizione e il bilanciamento, attraverso la leva fiscale, fra diritti sociali e il principio del pareggio di bilancio; tutti temi che la manualistica corrente tende il più delle volte a sottovalutare o, comunque, a darne semplicemente atto.

Per le stesse ragioni è da sottolineare il forte rilievo dato, nella stessa parte generale, alle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente e, soprattutto, alla disciplina comunitaria del tributo.

Se poi alla prima parte si aggiunge la seconda, descrittiva dei singoli istituti, il risultato che si raggiunge non è solo quello di un'ampia conoscenza del sistema tributario positivo nella sua complessità, ma è anche quello di un'attenta ricostruzione di tali istituti nel loro reale modo di essere e di funzionare.

Franco Gallo

INTRODUZIONE

Diritto tributario e sistemi impositivi all'inizio del nuovo millennio

Confrontando l'indice dei manuali delle discipline finanziarie e tributarie di poco meno di un secolo fa¹ con i tanti pubblicati negli ultimi anni, si può facilmente rilevare quanto profondi siano stati i mutamenti del sistema fiscale in un arco di tempo nemmeno troppo ampio. Tributi oggetto, nel passato, di complessa regolamentazione e di raffinate indagini giuridiche sono completamente scomparsi, sostituiti da altri profondamente diversi per struttura e natura. Nel susseguirsi frenetico di norme tributarie, non solo vengono meno modelli di prelievo ma risultano profondamente ridefiniti strumenti di controllo e sanzionatori, assetti gestori dei tributi stessi, modelli di regolazione e principi di sistema.

Bastano peraltro poche esemplificazioni per comprendere quali e quante trasformazioni abbiano subito i modelli di prelievo del nostro Paese così come quelli di molti Paesi europei. I tributi che oggi assicurano gran parte del gettito (imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul valore aggiunto, imposta sulle società, imposta regionale sulle attività produttive, imposta comunale sugli immobili) sono stati introdotti da pochi anni (irpef, irpeg, iva a seguito della legge delega n. 825 del 1971 e i successivi decreti attuativi, l'ici in base al d.lgs. 504 del 1992 e l'irap con il d.lgs. 446 del 1997). Tributi che, invece, hanno rivestito notevole rilevanza nel passato (testatici, fuocatici) sono scomparsi, apparendo del tutto inaccettabili alla luce dei principi costituzionali vigenti (capacità contributiva, progressività, ecc), altri tributi (patrimoniali, sui movimenti o sui consumi di merci) sono stati profondamente modificati in conseguenza dei mutamenti degli assetti economico-sociali (passaggio da un'economia agricola a quella industriale, da sistemi economici chiusi a sistemi aperti e globali).

Non mancano poi tributi, in passato giustificati dalle motivazioni più disparate, che oggi si rivelano bizzarri e possono persino far sorridere². Senza richia-

¹ L'orgoglio di appartenere ad una istituzione prestigiosa, come l'Università "Aldo Moro" di Bari, che ha avuto, tra i propri docenti coloro che hanno contribuito, in modo decisivo, allo sviluppo scientifico delle discipline del diritto finanziario e tributario mi spinge a citare, in ordine cronologico, i manuali curati da tali Maestri: G. Carano Donvito, *Lezioni di scienza delle finanze*, Palermo, 1926; G. Tesoro, *Scienza delle finanze e diritto finanziario, Lezioni di diritto finanziario*, Roma; Id., *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938; A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1951; N. d'Amati, *Principi di legislazione fiscale*, Bari, 1978. Per approfondimenti sui percorsi lungo i quali si è sviluppata la Scuola giuridico finanziaria barese, si veda, per tutti, il volume, *La simmetria imperfetta, L'insegnamento della finanza pubblica nell'Università di Bari*, Bari, 2009.

² Invero, non mancano nemmeno oggi tributi a dir poco singolari. Tra i più buffi, la tassa sulle flatulenze dei bovini, che alcuni governi (neozelandese ed estone) vorrebbero introdurre per

mare l'imposta sui celibi, istituita nel periodo fascista per finalità demografiche, possono essere citate esemplificativamente la tassa sul macinato³, introdotta dopo un travagliato iter parlamentare nel periodo immediatamente successivo all'unificazione (legge 7 luglio 1868 n. 4490⁴) e divenuta sinonimo di prelievo fiscale rapace e vessatorio⁵, le imposte sulle fotografie, sui velocipedi, sulle bestie da tiro, da sella e da soma, sui domestici, sui balconi, sul ghiaccio, sulla cicoria o sugli altri surrogati del caffè, sui fiammiferi, sul sapone, sullo zucchero, ecc. Tali tributi sono stati, peraltro istituiti, modificati e poi aboliti a seguito di ampi dibattiti, di tensioni ideali e di vivaci reazioni anche popolari. È noto peraltro che le più grandi rivoluzioni che l'umanità ricorda (quella americana e quella francese) sono state provocate da vicende interessate all'applicazione di norme fiscali; l'aggravio dell'accisa sul tè, disposto dal governo inglese nei confronti dei coloni americani al di fuori delle regole della rappresentanza, scatenò la rivolta di Boston; le larghe esenzioni disposte dalla legislazione francese in favore di clero e nobiltà spinsero il terzo stato e i ceti più deboli alla presa della Bastiglia⁶.

Senza indugiare sull'intreccio tra storia dei tributi e storia dell'umanità⁷, giova evidenziare come l'evoluzione del sistema tributario riflette le profonde modi-

limitare le immissioni nocive ovvero quella sui chilometri percorsi dalle autovetture allo studio del governo olandese con finalità ambientali. Tra le imposte del passato, si segnala per la sua originalità l'imposta sulle barbe, introdotta da Pietro il Grande di Russia, per fini igienico sanitari.

³ Tra le opere più significative che indagano le origini dell'attuale sistema tributario, si vedano S. Buscema - N. d'Amati, *Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano*, Padova, 1961, vol. I; N. d'Amati, *La progettazione giuridica del reddito*, vol. I, Padova, 1973, pag. 33; A. Plebano, *Storia della finanza italiana dalla costituzione del nuovo regno alla fine del secolo decimonono*, Torino, 1899.

⁴ Ricorda G. Carano Donvito, *L'economia meridionale prima e dopo il Risorgimento*, Firenze, 1928, pag. 286 che, mentre veniva abolito il dazio governativo sul macinato con una riduzione di gettito di 16 milioni di lire, erano ancora applicate le imposte comunali sugli stessi prodotti farinacei che anzi divennero ancora più onerose.

⁵ Nonostante la triste fama che ha accompagnato il tributo sul macinato, troppo spesso considerato strumento di oppressione fiscale verso i ceti men abbienti, deve ritenersi come, nelle intenzioni del governo dell'epoca, esso riflettesse esigenze di gettito e di semplificazione fiscale.

⁶ Ricorda V. Uckmar, *Principi comuni di diritto costituzionale comunitario*, Padova, 1999, pag. 21, che la rivoluzione francese e quella americana furono "in gran parte conseguenza del malcontento del popolo per l'oppressione fiscale". Si veda G. Tremonti, *Mundus furiosus*, Milano, 2016, pag. 105 il quale ricorda come le rivolte o le ribellioni fiscali siano state subite o gestite e che tra gli strumenti di gestione rientrano anche quelli normativi come le garanzie costituzionali e le riforme fiscali.

⁷ Come emerge dai passi biblici, nel periodo dell'Antico Testamento, la tassazione era particolarmente pesante. Il contribuente dell'epoca anzitutto doveva pagare la decima dei suoi raccolti, dei suoi vigneti, dei suoi oliveti, del suo bestiame. In più, l'amministrazione reale poteva mobilitarlo per il servizio militare o civile (1 Samuele 8,17). Un tempo queste tasse venivano riscaldate dai capi delle città cananee e i re ebrei non fecero altro che seguirne la tradizione. Un sistema per stabilire le basi per l'esazione delle tasse e per il servizio militare, nei tempi antichi come oggi, era il censimento con il quale si assicurava al sistema impositivo la base più larga e sicura possibile. Di qui la sua cat-

ficazioni degli assetti socio economici come di quelli politico istituzionali, risentendo, altresì, di interessi, di sensibilità, di speranze e di condizionamenti di carattere economico-finanziario. Sebbene, come sosteneva Boccardo, le imposte sono come le scarpe (pensiero ripreso poi da Luigi Einaudi al fine di sottolineare l'esigenza di stabilità della legislazione tributaria), più diventano vecchie e meno fanno male (sia perché ci abituiamo a sopportarle, sia perché con il tempo esse si temperano nelle loro immancabili ingiustizie), con cadenza quasi quotidiana i legislatori dei diversi Stati introducono nuovi tributi, sottoponendo a tassazione fattispecie in precedenza non colpite da prelievo, sia per esigenze di gettito, sia per tener conto delle trasformazioni dei sistemi economici e sociali.

Nel mondo globale non solo si moltiplicano le ipotesi di imitazione delle forme di prelievo (tributi introdotti in uno Stato, anche sperimentalmente, vengono adottati da altri Paesi) ma anche di concorrenza fiscale. Largamente avvertita appare la definizione di regole di condotta che possano porsi come vincoli agli Stati nell'esercizio dei poteri impositivi e che vanno ad aggiungersi a quelli di cui si sono dotati e si dotano organizzazioni sovranazionali più o meno complesse (Unione europea, Mercosur, ecc.).

Particolarmente profonde appaiono poi le modifiche intervenute nell'esercizio dei poteri impositivi da parte delle amministrazioni fiscali. Se i modelli accertativi, da un lato, risentono dell'irrompere delle nuove tecnologie di gestione dei dati fiscali all'interno di un contesto relazionale tra fisco e contribuente dominato dalle logiche dell'autotassazione e che oggi si apre, anche se lentamente, ai modelli dei tutoraggi fiscali e dei *rulings*, dall'altro, devono tenere conto delle crescenti esigenze di contrastare in modo più efficace evasione e elusione fiscale, sia interna che internazionale (sempre più sofisticata). Sotto la spinta inarrestabile di fenomeni sino a pochi decenni or sono sconosciuti e inimmaginabili, quali ad esempio la globalizzazione⁸, il primato dei mercati rispetto alla politi-

tiva fama: quando un re faceva un censimento, il popolo prevedeva grandi sventure (2 Re 15,19-20; 23,35). Le tasse avevano diversi nomi: "tosature del re", "offerte", "decime", "dazi doganali", "corvè", "fardelli" e, all'epoca dei Persiani, "pane dello scia". Le tosature del re indicavano una tassa imposta sul raccolto (1 Re 18,5; Amos 5,11; Numeri 31,28), mentre la decima era destinata al mantenimento dei sacerdoti, dei leviti e del servizio del tempio. Una risorsa importante del tesoro reale era costituita dai "dazi doganali" che i re prelevavano sulle merci importate, sulle carovane e sulle navi in transito. La "corvè", invece, consisteva in un lavoro obbligatorio fatto al servizio del re: Davide aveva un ministro preposto a questo dipartimento e Salomone, gran costruttore, l'imponneva non solo agli stranieri ma anche al proprio popolo (2 Samuele 20,24; 1 Re 4,6; Geremia 22,13). Il contadino inviava all'esattore i propri prodotti in natura; il cittadino saldava il proprio debito in lingotti di metallo, che deponneva agli sportelli delle succursali del Tesoro. Questo metallo, oro, argento o bronzo, veniva raccolto e fuso in lingotti di peso fisso nelle fonderie del re o in quelle del Tempio (Zaccaria 11,13).

⁸ Osserva S. Santangelo, *Frammenti di un mondo globale*, Roma, 2005, pag. 5, "la globalizzazione è più facile citarla che descriverla. Tutti ne parlano, ma pochi sanno di cosa effettivamente si tratti. La confusione nasce dal fatto che sulla sua natura non c'è accordo tra gli studiosi. C'è chi la vorrebbe limitare al solo ambito economico e tecnologico e chi preferisce estenderla alla politica e alla cultura". Aggiunge ancora l'Autore (pag. 26): "la globalizzazione annebbia le

ca⁹, la frantumazione della sovranità statale¹⁰, la rivoluzione digitale¹¹, anche il diritto tributario subisce ed è destinato a subire profonde trasformazioni. È di tutta evidenza come nello studio della disciplina non si possa non considerare come essa, pur non rinnegando principi e insegnamenti del passato, debba tenere conto delle prospettive evolutive, sia nello studio dei modelli di prelievo (che per quanto faticosamente affermatasi nel tempo¹² sono stati via via ridisegnati), sia in quello dei poteri degli uffici finanziari (anche questi destinati ad essere

frontiere quelle degli Stati e del mercato, del pubblico e del privato, suscitando in molti la sensazione di vivere in un'epoca di turbolenza e confusione. Eppure malgrado lo sconvolgimento degli spazi, l'indebolimento delle vecchie regole e l'emergere di nuovi rischi, la globalizzazione non è un caos indecifrabile".... abbracciando "imponenti flussi in precedenza impediti, frenati o fortemente condizionati (flussi informativi, di investimenti, di merci)". Nel sottolineare la relazione tra globalizzazione e sistemi fiscali, V. Tanzi, *Globalization, tax competition by the future of tax system* in V. Uckmar, *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, pag. 39, evidenzia come "the impact of globalization on various aspects of economic activities is only now beginning to be understood.... The connection between globalization and taxation is particularly complex because of its interconnection with tax competition and because of the large number of actors".

⁹ Si veda per tutti P. Grossi, *Globalizzazione, diritto, scienza giuridica* in *Foro italiano*, 2002, V, pag. 152, secondo cui "globalizzazione significa deterritorializzazione, di conseguenza significa primato dell'economia a tutto detrimento della politica; di più, significa eclisse dello Stato e della sua espressione più peculiare, la sovranità". Aggiunge ancora l'Autore: "la globalizzazione complica il paesaggio giuridico. Già sul piano del diritto ufficiale, per un naturale sviluppo delle istituzioni e delle mentalità giuridiche quale conseguenza di profonde mutazioni politiche e sociali, si erano avute complicazioni inevitabili scompigliando un po' le linee del semplicissimo processo giuridico moderno. Una complicazione di valenza nuova è però creata dai fenomeni globalizzatori: qui non è lo Stato che progetta o accetta nuove forme di organizzazione giuridica, ma qualcosa che avviene al di là dello Stato (se non contro lo Stato)".

¹⁰ Cfr. M.R. Ferrarese, *La globalizzazione del diritto dalla "teologia politica al diritto utile"*, in M. Vigliotti, *Il tramonto della modernità giuridica*, Torino, 2008, pag. 49 e seg., secondo cui "la sovranazionalità è un nuovo modo di essere del diritto, che accompagna un nuovo modo di essere della politica; via via che gli Stati perdono il bagaglio assolutistico legato al concetto di sovranità, diviene possibile il riconoscimento di forme di diritto che non sono più il chiaro prodotto di una <volontà> politica degli Stati stessi, e che talora contribuiscono piuttosto a vincolare la sovranità statale". Aggiunge ancora l'Autore (pag. 72) che "il diritto sovranazionale, pur essendo collegato ancora alla sovranità, deriva da un progetto politico rivolto al suo ridimensionamento".

¹¹ Cfr. P. Mathias, G. Pacifici, P. Pozzi, G. Sacco, *Polis internet*, Milano, 2000 i quali, pur muovendo da diverse prospettive, considerano Internet più che una semplice infrastruttura di rete, una nuova polis in continua espansione.

¹² Come sosteneva L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria* (Torino, 1911), ripubblicato negli *Scritti economici, storici e civili*, Milano 1973, pag. 6, "gli amministratori pubblici, coloro i quali, ministri delle finanze o direttori dei grandi servizi fiscali, governano la finanza degli Stati contemporanei, debbono difendere accanitamente i sistemi vigenti, che bene o male funzionano e gittano miliardi, contro la mania riformatrice... di chi perlustra le leggi correnti dei paesi forestieri per segnalare al governo del proprio paese le imposte nuove, non conosciute in patria e, reputando sorpassato quel che è passato ed antico, hanno sempre in bocca l'oltramontano e moderno".

ripensati, essendo troppo spesso esercitati a distanza di anni dal momento in cui si producono le fattispecie imponibili).

D'altronde, le stesse manifestazioni di ricchezza¹³ si atteggiavano in modo nuovo e diverso e soprattutto diventano meno facilmente riconducibili ad una dimensione spaziale definita, potendo sfuggire al potere impositivo degli Stati in cui pure vengono realizzate. Mentre la ricchezza del passato era rappresentata da materia imponibile stabilmente collegata ad uno spazio territoriale, quella attuale è sempre più dematerializzata e deterritorializzata; e ciò in quanto “nella transizione dall'economia reale all'economia finanziaria, la nuova morfologia della ricchezza non costituisce un elemento neutro: la dematerializzazione è il *prius*, l'internalizzazione il *posterius*”¹⁴. Oltre alla ricchezza materiale, fisicamente percepibile e misurabile, si delineano forme di ricchezza intangibili e poco controllabili consistenti nei flussi informativi e finanziari i quali si sostituiscono a quella tangibile e localizzabile (cosiddetta <economia senza peso>)¹⁵, travolgendo così la relazione con i territori. La fine del XX secolo e l'inizio del nuovo millennio appaiono, infatti, contraddistinti sempre più dal passaggio dall'industrialismo alla società dell'informazione (cd. informazionalismo e c.d. agenda digitale¹⁶), conseguente alla diffusione delle nuove tecnologie (internet, reti sa-

¹³ Secondo G. Tremonti, *La fiscalità del terzo millennio*, in *Riv.sc.fin.dir.fin.*, 1998, I., pag. 83, “non è finora mai successo, nella storia, che l'emersione di nuove forme di ricchezza non sia stata seguita dall'emersione di nuove forme di tassazione”. Sulla base di tale premessa, l'Autore osserva come “il mondo nuovo spingerà ad identificare o inventare nuove forme di tassazione” quali, a titolo indicativo, quelle che potrebbero colpire “assets immateriali”, quali intelligence e know how, estetica e social life (il vuoto, il tempo libero, il silenzio sono infatti le nuove forme del benessere e dunque della nuova capacità contributiva). Qualcosa che per ora è difficile da tassare. Ma non è una missione impossibile, per un legislatore fiscale”. Sullo stesso tempo, sia pure da una prospettiva economico-finanziaria, E. Gerelli, *Il fantasma della globalizzazione e la realtà dei sistemi tributari negli anni 2000* in *Riv.sc.fin.dir.fin.*, 1997, I, pag. 449, seg.

¹⁴ Così S. Cipollina, *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003, pag. 16, la quale osserva: “l'elemento che più di ogni altro caratterizza questo mercato è l'apertura, intesa in un duplice senso come circolabilità innata dei beni incorporati e dei servizi e come superamento della logica del *numerus clausus* per ciò che attiene al catalogo dell'esistente. Sorge, però, un problema di quantificazione della nuova ricchezza senza materia che sembra svaporare tra le maglie di un sistema di rappresentazioni contabili originariamente concepito come fotografia degli scambi di beni (in prevalenza) tangibili tra venditori e compratori e delle obbligazioni assunte dall'impresa verso terzi. E parallelamente anche il paradigma reddituale classico può risultare poco rappresentativo della capacità contributiva espressa dalla ricchezza immateriale. Di conseguenza, viene segnalata la necessità di individuare nuovi indicatori – come la quantità degli impulsi e/o la velocità degli impulsi, per affiancare e, progressivamente sostituire, i numeri convenzionali del bilancio tradizionale”.

¹⁵ Così D. Coyle, *The weightless world: strategies for managing the digital economy*, Cambridge, 1997.

¹⁶ Non sfugge infatti che l'implementazione dell'Agenda Digitale si riferisce non soltanto e non principalmente alla realizzazione di procedure e sistemi innovativi, ma molto di più riguarda lo sviluppo di una nuova idea di futuro basato sulla cultura dell'innovazione, intesa e vissuta

tellitari, ecc.) le quali da un lato sono idonee a rappresentare nuove forme di ricchezza e dall'altro a veicolare senza particolare ostacoli ricchezza finanziaria (capitali anche ingenti possono essere spostati con l'uso della rete)¹⁷. Se la società industriale presentava un forte radicamento territoriale, necessitando di strutture fisiche ospitanti la produzione (opifici) e impiegava lavoratori dipendenti anch'essi presenti sul territorio con le proprie famiglie e le proprie abitazioni, la società dell'informazione è invece per sua natura insofferente ai limiti spaziali, non adoperando strutture materiali e fisiche ma reti e connessioni ad esse. L'utilizzo di tali strumenti consente non solo l'emersione di nuove forme di ricchezza ma anche la circolazione di capitali e persino di beni ridotti tuttavia ad una dimensione cartolare, virtuale o aleatoria (si pensi a derivati e flussi), oltre a facilitare le tecniche di controllo, anticipandone tempi e destinatari. Rivoluzione digitale¹⁸ e globalizzazione determinano soprattutto lo sviluppo del mercato dei capitali e dell'economia finanziaria e un ridimensionamento dell'economia reale¹⁹. A fronte del mutamento dei modelli di produzione della ricchezza, gli Stati nazionali si rivelano troppo spesso incapaci di cogliere tali dinamiche attraverso l'elaborazione di adeguati strumenti di prelievo, restando inerti se non addirittura impotenti (come dimostra la crisi degli ultimi anni che, come è noto, è soprattutto crisi della finanza virtuale e creativa). L'economia globalizzata e

come una sfida costante dei nostri giorni, in grado di mettere continuamente in discussione le soluzioni esistenti per cercarne altre, secondo modelli di gestione efficiente di procedure e di dati.

¹⁷ Cfr. G. Tremonti – G. Vitaletti, *Il federalismo fiscale*, Roma – Bari, 1994, pag. 41 i quali richiamano tre fattori che caratterizzano i processi economici del presente e del prossimo futuro: l'internazionalizzazione crescente dei rapporti e delle ragioni di scambio, la finanziarizzazione dell'economia, il passaggio da una società dei patrimoni a una società delle conoscenze; “ e in questo ambiente, in cui è stata modificata radicalmente la struttura della ricchezza, perché continua incessante la magia mefistofelica del passaggio dall'oro alla carta, del passaggio di valore dalle cose materiali alle cose immateriali, è in questo ambiente che le strutture fiscali non possono più restare le stesse pensate nella prima parte del secolo.”

¹⁸ Sul tema della fiscalità nella *digital economy*, si consenta il rinvio al mio volume, *Le frontiere dell'imposizione*, Bari, 2011, pag. 30 e seg. Si veda ancora diffusamente, L. del Federico – C. Ricci, *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, 2015.

¹⁹ Come evidenziato nel documento OCSE del 14 marzo 2014, “*the spread of the digital economy also poses challenges for international taxation. The digital economy is characterised by an unparalleled reliance on intangible assets, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs. This raises fundamental questions as to how enterprises in the digital economy add value and make their profits, and how the digital economy relates to the concepts of source and residence or the characterisation of income for tax purposes. At the same time, the fact that new ways of doing business may result in a relocation of core business functions and, consequently, a different distribution of taxing rights which may lead to low taxation is not per se an indicator of defects in the existing system. It is important to examine closely how enterprises of the digital economy add value and make their profits in order to determine whether and to what extent it may be necessary to adapt the current rules in order to take into account the specific features of that industry and to prevent BEPS*”.

finanziaria, se da un lato, indebolisce la sovranità statale, dall'altro appare inidonea ad esprimere nuovi equilibri di poteri²⁰. Accanto o talora in concorrenza con gli Stati operano nuovi soggetti (per lo più economici), come grandi banche, grosse imprese multinazionali o potenti lobbies che disegnano un percorso di dispersione dei poteri. Potere politico e potere del mercato, infatti, si confrontano e scontrano continuamente e, tra convergenze e conflitti, adottano scelte che dispiegano conseguenze anche nella prospettiva dell'imposizione.

Sotto un profilo più ampio, dinanzi alla crisi della sovranità statale e alla maggiore complessità degli assetti di poteri²¹, le istituzioni internazionali faticano a esprimere decisioni o quanto meno a fare da guida agli Stati nazionali (fenomeno delle <istituzioni-specchio>) mentre la stessa Unione europea incontra serie difficoltà ad affermare il proprio ruolo di governo, non riuscendo ancora a darsi una propria costituzione, esprimendo regole e modelli condivisi (e ciò soprattutto in materia tributaria anche in considerazione della regola della unanimità).

Proprio mentre si allenta il rapporto tra diritto e territorio e si incrina la sovranità statale²², esplodono i localismi i quali tendono a rappresentare il senso

²⁰ Sul processo di indebolimento della sovranità statale e sulla creazione di sviluppo di modelli poliarchici, cfr. M. Foucault, *Il diritto al presente. Globalizzazione e tempo delle istituzioni*. Bologna, 2002, pag. 25.

²¹ Cfr. P. Spada, *Regole e giurisdizioni in concorrenza: il crepuscolo della sovranità*, Napoli, 2009, pag. 11, secondo il quale “lo sviluppo delle tecniche di comunicazione e di telecomunicazione depotenziano l'articolazione territoriale dello spazio; e sta qui l'origine di quella deriva verso la complessità che è corrente chiamare globalizzazione. Stato territoriale significa monopolio di legislazione e giurisdizione. I movimenti di persone, cose, capitali (comunicazioni) e – soprattutto – di suoni, immagini, testi (telecomunicazioni) creano la premessa antropologica per sentire la misura territoriale come fittizia e arbitraria; e di qui muove la propensione, non già a subire un diritto che uno spazio finito non legittima più, ma a scegliere il diritto in uno spazio che rende <il diritto sconfinato>. Dalla semplicità del monopolio statale del giuridico alla complessità di offerte di sistemi giuridici concorrenti e di rango diverso”. Si veda, inoltre, M.R. Ferrarese, *Diritto sconfinato, inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*, Roma Bari, 2006, pag. 76, ove viene evidenziato come la globalizzazione “non intacca il diritto ma lo complica, moltiplicandone le fonti”.

²² Il tema della crisi della sovranità statale e quello del pluralismo delle fonti non sono nuovi (si pensi al fondamentale lavoro di S. Romano, *Lo Stato moderno e la sua crisi*, 1910); essi tuttavia assumono nuovi contorni per effetto della deterritorializzazione del diritto propria del mondo globale e della diffusione delle nuove tecnologie. Più recentemente su tali tematiche, cfr. M. Basciu, *Crisi e metamorfosi della sovranità*, Milano, 1996, L. Ferrajoli, *La sovranità nel mondo moderno. Nascita e crisi dello Stato nazionale*, Roma-Bari, 1997; S. Cassese, *La crisi dello Stato*, Roma – Bari, 2002; Id., *Il diritto globale*, Torino, 2009. Si veda ancora M. Miscali, *Il diritto alla giusta imposta*, Milano, 2009, pag. 6, il quale, dopo aver avvertito che “la relazione tra sovranità e fiscalità costituisce un tratto fondamentale e caratterizzante l'assetto della Stato costituzionale moderno”, riconosce che la sovranità è in crisi per effetto della “globalizzazione dell'economia in cui il mercato non è più coincidente con un territorio, né è marcato da frontiere territoriali. Il processo di dematerializzazione, caratterizzato da scambi e rapporti negoziali virtuosi e telematici, composta la deterritorializzazione. In una parola salta la fisicità del territorio, si determina il trasferimento dei poteri degli Stati ai mercati. Si inverte il tradizionale rapporto tra Stato e mercato in quanto gli Stati diventano funzionali ai mercati conformandosi alle decisioni dei sog-

di identificazione degli individui con ambiti spaziali, pur se più limitati (aree territoriali, regioni, province, comuni). Il diritto deterritorializzato proprio del mondo globale apprezza, quindi, la dimensione locale; il glocalismo (inteso come sintesi di globalizzazione e localismo) favorisce e accentua il pluralismo dei livelli di governo e di normazione. Al declino della legge statale corrisponde lo sviluppo di fonti normative sovranazionali ma anche regionali e locali. Tendono a delinarsi sistemi e macrosistemi tributari caratterizzati anche in funzione dei luoghi e dei soggetti interessati all'applicazione delle norme tributarie. Se il diritto tributario globale²³ risente della circolazione dei modelli giuridici e della progressiva erosione della sovranità statale, il diritto tributario di prossimità si sviluppa soprattutto a livello locale, riguardando in modo particolare famiglie e persone presenti sui territori e alimentandosi di modelli di prelievo di natura commutativa in quanto protesi al finanziamento dei servizi pubblici locali.

Dinanzi a tali cambiamenti, il sistema tributario non resta e non può restare inerte. Se in ogni epoca storica le modalità di produzione della ricchezza condizionano i modelli di prelievo fiscale; è di tutta evidenza come anche nel prossimo futuro le frontiere dell'imposizione sono destinate ad essere ridefinite. Lo scenario che si dischiude appare, tuttavia, più difficile da decifrare. L'individuazione di nuove forme di prelievo incontra infatti non poche difficoltà: nel mondo globale non è più lo Stato che sceglie come e dove tassare la ricchezza ma è la ricchezza che sceglie dove e come essere tassata (ovvero anche come e dove poter non essere tassata). Ciò può dare luogo a situazioni di concorrenza fiscale dannosa (*harmful tax competition*) poiché manifestazioni diffuse di ricchezza possono sfuggire alla pretesa fiscale dello Stato, e, qualora dotate di una qualche mobilità, spostarsi nei territori dove l'imposizione è più mite. Nell'era della globalizzazione, particolarmente diffusa in numerosi Stati è la preoccupazione della riduzione del gettito per effetto della volatilità di numerose manifestazioni di ricchezza e della concorrenza di Stati che riescono ad attrarre la collocazione di attività pro-

getti che esercitano il reale potere economico. Al ridimensionamento della sovranità nazionale e al <vuoto di potere> corrisponde l'emersione di soggetti che operano scelte di allocazione delle risorse nazionali e dei flussi di ricchezza quali titolari di un Nuovo Potere Sovrano a-territoriale. Pensiamo alle grandi banche internazionali e alle multinazionali che hanno concorso a creare situazioni di concorrenza fiscale dannose tra Stati”.

²³ Cfr. P. Pistone, *I limiti esterni alla sovranità tributaria statale nell'era del diritto globale*, in *Per un nuovo ordinamento tributario*, Atti del convegno I venerdì di diritto e pratica tributaria 14 e 15 ottobre 2016, vol. III, pag. 227, il quale nell'osservare come “lo sviluppo del diritto globale rappresenta un ulteriore fattore di relativizzazione della sovranità tributaria nazionale rispetto ai limiti che a quest'ultima sono già imposti per effetto dell'espansione del diritto sovranazionale dell'Unione europea”, delinea tre fasi di sviluppo dello stesso: “l'identificazione e lo studio del problema globale da parte di organi tecnici”, l'elaborazione delle “regole tecniche in grado di trovare una soluzione globale a tale problema in via di *soft law*” e infine “l'acquisizione di una dimensione giuridica positiva (giuridificazione) e vincolante all'interno dei singoli ordinamenti che si realizza con il coinvolgimento del legislatore nazionale”.

duttive²⁴. È di tutta evidenza, infatti, che in un sistema economico aperto le scelte fiscali di uno Stato, sia in senso impositivo sia in senso agevolativo possono influenzare anche quelle di altri Paesi più o meno limitrofi in dipendenza delle fattispecie economiche prescelte²⁵ (si pensi al fenomeno mai troppo indagato dell'esportazione degli effetti delle imposte adottato da uno Stato ad altri Stati).

La selezione di nuove fattispecie imponibili deve quindi necessariamente tenere conto anche delle capacità migratorie della ricchezza, essendo sempre più accentuato il grado di insofferenza verso le confinazioni spaziali²⁶ proprie delle forme di prelievo statale o infrastatale (regionale e locale) tradizionali²⁷. Ciò

²⁴ Cfr. V. Uckmar, *Corso di diritto tributario internazionale, introduzione*, cit., pag. 12.

²⁵ Si veda, sul tema, H. Ault, *Concorrenza fiscale: corsa verso l'alto o verso il basso?*, Napoli, 2008, pag. 12 il quale sottolinea la "crescente preoccupazione sui pericoli derivanti dalla concorrenza fiscale dannosa, nel momento in cui il regime fiscale di un paese può avere un impatto potenzialmente negativo su altri paesi". L'Autore, nel denunciare il rischio di una concorrenza fiscale al ribasso in cui il prelievo fiscale viene ridotto a un livello tale da non consentire di far fronte alle spese pubbliche necessarie, osserva che "se tutti gli stati cooperassero, tutti ne trarrebbero vantaggio rispetto ad una situazione di non cooperazione; ma se solo alcuni adottano una strategia di cooperazione ed altri no, coloro che violano le regole del gioco potrebbero risultare i vincitori. Si avverte dunque il bisogno di un quadro istituzionale di riferimento, sia per sviluppare principi condivisi, sia per dotarsi di un qualche meccanismo di controllo e, se necessario, di sanzioni nei confronti di quei membri che sono tentati di sottrarsi alle regole".

²⁶ Il fenomeno è tra gli altri indagato da P. Tarigo, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008, pag. 11, secondo cui "l'internazionalizzazione e la dematerializzazione della ricchezza stanno peraltro provocando il progressivo spostamento dei singoli sistemi fiscali interni da forme di imposizione personale e modelli di imposizione di tipo reale... Sul piano della politica fiscale internazionale si prospetta, attualmente, il problema se abbandonare il sistema impositivo personale fondato sulla residenza a favore di un'imposizione limitata al territorio statale in cui il reddito ha la sua fonte o è localizzato il patrimonio".

²⁷ Cfr. G. Tremonti, *La fiscalità del terzo millennio*, cit, pag. 72, secondo cui "la struttura politica dei sistemi contemporanei, posti a base dello Stato nazione, è stilizzata dal modello giacobino e basata sul principio del dominio territoriale chiuso". Più in dettaglio, la struttura si articola come segue: lo Stato nazione ha (aveva) pieno dominio sul suo territorio. Un dominio esercitato con mezzi fisici (barriere doganali) o con mezzi giuridici (vincolo di uso limitato della moneta); il controllo del territorio garantisce (garantiva) allo Stato – nazione il controllo della ricchezza, fisicamente contenuta dai territori (ricchezza agraria o mineraria) o basata sul territorio (fabbriche e reti commerciali classiche); infine, il controllo sulla ricchezza, così costituito, garantisce (garantiva) allo Stato nazione il monopolio della politica (sovranità fiscale, sovranità monetaria, sovranità giudiziaria). In questi termini, si può concludere essenzialmente che la ricchezza dematerializzata, finanziarizzata, globalizzata si sta infatti liberando degli antichi vincoli territoriali." Si veda ancora S. Cipollina, *I confini giuridici nel tempo presente*, cit., pag. 26, secondo cui la combinazione di "ricchezza metafisica e astratta dal territorio, le tecnologie della velocità che comprimono lo spazio/tempo, il progresso scientifico diventato esso stesso energia produttiva disegna uno scenario in cui le sovranità sono erose, i confini sono permeabili e le economie sono sempre più interdipendenti. Nel nuovo mondo <aperto>, l'accelerazione del processo di globalizzazione del commercio e degli investimenti ha trasformato i rapporti tra i sistemi fiscali; la rimozione delle barriere non fiscali ha favorito l'integrazione delle economie nazionali, rendendo più forte l'impatto della politica fiscale domestica sulle altre economie".

rischia, tuttavia, di determinare non poche distorsioni e comunque ostacoli anche rispetto alle politiche fiscali che gli Stati intendono avviare (si pensi all'inasprimento della tassazione dei redditi di lavoro dipendente in quanto considerati dotati di minore capacità di movimento e all'attenuazione della tassazione dei redditi di capitale dovuta alla maggiore facilità di spostamento degli stessi).

Allo stesso tempo, la ricchezza, oltre che più mobile, diviene sempre meno riconoscibile e misurabile. Le nuove tecnologie proprie della società dell'informazione e l'abbattimento delle barriere degli Stati nazionali ottocenteschi impongono un ripensamento anche della disciplina tributaria positiva. La globalizzazione, infatti, demolisce i confini territoriali e il monopolio del diritto nazionale, richiedendo modelli di prelievo condivisi da comunità di Stati (Unione Europea, Mercosur) o dall'intera comunità internazionale (Onu, *world trade organization*) e comunque il rafforzamento degli strumenti e delle tecniche di cooperazione fiscale internazionale²⁸ anche alla luce della recrudescenza dell'evasione e della elusione fiscale internazionale²⁹. In questa prospettiva, appare quanto mai opportuna la definizione di principi comuni da parte di organismi istituzionali sovranazionali attraverso cui esprimere linee guida in ordine ai modelli ed ai criteri di tassazione e agli strumenti di contrasto di pratiche concorrenziali dannose. Tale esigenza appare oggi largamente avvertita, essendo avviata (sia all'interno dell'Unione europea che dell'OCSE) una strategia cooperativa alimentata da continui scambi di esperienze e di informazioni. È proprio la moltiplicazione delle occasioni di dialogo istituzionale che favorisce anche il confronto tra strumenti impositivi, tecniche accertative e finanche la condivisione di modelli comuni. In questo ambito, la comunicazione tra i diversi ordinamenti giuridici, alimentata dalla globalizzazione e dallo sviluppo di studi comparatistici³⁰, comporta quello che, con formula efficace, è stato definito come "traffico

²⁸ Così L. Tosi – R. Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2007, pag. 24, secondo cui "in un sistema economico globalizzato, l'impossibilità per l'amministrazione finanziaria di svolgere attività accertativa all'estero fa sorgere grandi difficoltà per l'efficace esercizio dell'attività di contrasto all'evasione fiscale".

²⁹ Sugli accordi internazionali in materia di scambio di informazione, C. Sacchetto, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in *Boll. trib.*, 1990, pag. 563, secondo cui "fin dall'inizio il problema dell'evasione fiscale internazionale ha attirato l'attenzione della Comunità europea, particolarmente vulnerabile da questo punto di vista, perché in essa, accanto alla libertà più larga di circolazione dei beni, delle persone, dei servizi e dei capitali, esiste il mantenimento di una fiscalità che, a parte l'adozione di qualche disposizione, resta largamente nazionale".

³⁰ Con riguardo alla comparazione in materia tributaria, si veda M. Barassi, *La comparazione nel diritto tributario*, Bergamo, 2002, pag. 1, per il quale, "sia la dimensione internazionale delle attività in campo economico, sia, soprattutto, l'esperienza europea hanno accentuato l'utilizzo della comparazione perché il contesto di riferimento, formato dal diritto internazionale, dal diritto dei singoli Stati legati per quanto attiene alla materia tributaria dai trattati fiscali, dal diritto comunitario e da quello degli Stati membri ha provocato una crescente necessità di co-

delle fattispecie³¹ e tra i diversi Stati o tra Stato nazionale ed enti infrastatali. La ricerca e la sperimentazione di strumenti di prelievo viene quindi posta in essere dai diversi enti impositori i quali finiscono, spesso, per rivendicare ambiti su cui esercitare i propri poteri normativi e la propria autonomia finanziaria. Il pluralismo delle fonti finisce per dare luogo a conflitti tra di esse e soprattutto impone criteri ordinatori che talora la giurisprudenza comunitaria e interna finisce per individuare. A livello unionale, la regola dell'unanimità, che, nonostante le modifiche apportate dal Trattato di Lisbona, ancora trova applicazione in materia di fiscalità³², costituisce poi un freno rispetto all'adozione di nuovi tributi di natura comunitaria, compresi quelli che possono finanziare direttamente il bilancio comunitario³³.

noscenza del diritto straniero di confronto tra questo e il proprio o fra differenti diritti stranieri, introducendo sempre più frequenti forme di cooperazione. La stessa attività delle organizzazioni internazionali, quali l'OCSE, volta allo studio dei sistemi fiscali e all'individuazione di quelli che attuano una concorrenza fiscale dannosa, si fonda su una di una valutazione comparativa dei sistemi esaminati". Dello stesso Autore, *Circolazione dei modelli tributari e comparazione in Liber amicorum per A. Parlato*, Bari, 2014, pag. 19.

³¹ Cfr. R. Sacco, *Circolazione e mutazione dei modelli giuridici in Digesto disc.priv.*, vol. II, Torino, 1988, pag. 365; si veda anche S. Cipollina, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 38, la quale ricorda che "sono due le principali cause dei processi imitativi nell'elaborazione delle norme giuridiche: l'imposizione e il prestigio del modello. L'esportazione del modello per atto di forza trova il suo esempio più tipico nel diritto imposto dal conquistatore ai vinti o dallo Stato coloniale alle proprie colonie. La circolazione per motivi di prestigio ha senza dubbio una casistica meno marginale: qui l'importazione è indotta dalla volontà di appropriarsi di quella qualità o di altre attribuzioni del modello, come la modernità o il ruolo simbolico ed espressivo di un tipo di società o di cultura che si intende imitare".

³² Il Trattato di Lisbona, entrato in vigore il 1 dicembre 2009, non modifica il principio dell'unanimità per le scelte fiscali (principio abbandonato in molte altre materie), né si discosta dalla disciplina previgente in ordine alle disposizioni di natura fiscale. Sulla proposta di Costituzione europea e sulla scelta di adottare il Trattato di Lisbona, cfr. A. Di Pietro (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008; F. Gallo, *Il ruolo dell'imposizione del Trattato dall'Unione alla Costituzione europea*, in *Rass. trib.*, 2003, pag. 1473, seg.; C. Sacchetto, *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in AA.VV., *I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*, Padova, 2000, pag. 801; A. Carinci, *La questione fiscale nella Costituzione europea tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente* in *Rass. trib.*, 2005, pag. 543; A. La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005; G. Bizzioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008.

³³ Cfr. G. Muraro, *L'irpef come strumento di finanziamento del bilancio comunitario*, Ferrara, 2002; R. Lupi, *Concorrenza tra ordinamenti. Comunità europee e prelievo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, pag. 989; M. Basilavecchia, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, pag. 369; M. P. Nastro, *Profili fiscali dei rapporti tra ordinamento comunitario e ordinamento interno*, in L. Di Renzo – R. Perrone Capano (a cura di) *Diritto della finanza pubblica europea*, Napoli, 2008.