ISSN 1825-9871

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Innovazione e Diritto

5
2008

Prof. Raffaele Perrone Capano (direttore)

COMITATO SCIENTIFICO
Prof. Andrea Amatucci
Prof. Carlo Amatucci
Prof. Carlo Amirante
Prof. Elisabetta De Franciscis (coord. area Diritto pubblico comparato)
Prof. Luciana Di Renzo (coord. Finanza interna e comunitaria)
Prof. Stefano Fiorentino (coord. area Diritto tributario)
Prof. Massimo Marrelli
Prof. Carlo Panico (coord. area Economia)
Prof. Marilena Rispoli (coord. area banche e mercati finanziari)
Prof. Luigi Sico (coord. area Diritto internazionale e comunitario)
Prof. Sandro Staiano
Prof. Mario Tedeschi
Prof. Talitha Vassalli

REDAZIONE
Roberta Alfano (coordinamento rivista)
Domenico Ardolino
Gino Buonauro
Debora Cioffi
Elena Cuomo
Anna Maria Di Lieto
Giordano Di Meglio
Gabriella Duranti
Olimpia Esposito De Falco
Chiara Fontana
Laura Letizia
Serena Maresca
Maria Pia Nastri
Raffaele Sabato
Leonardo Saviano
Giuseppina Simioli
Dea Squillante
Loredana Strianese (coordinamento newsletter)

EDITING e GRAFICA
Vittorio Mostacciuolo
Sebastiano Romitelli

INNOVAZIONE E DIRITTO – rivista on line
http://www.innovazionediritto.unina.it
Registrazione Tribunale di Napoli n. 45 del 22 giugno 2005
ISSN 1825-9871

DIRETTORE RESPONSABILE
Avv. Maurizio Migiarra

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI
NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Innovazione

e

Diritto

Innovazione e Diritto è una rivista *open*. La rivista è consultabile e scaricabile liberamente attraverso le pagine del suo sito web all'indirizzo
http://www.innovazionediritto.unina.it
La rivista e tutti i suoi contenuti possono essere riprodotti liberamente a condizione che se ne citi sempre la fonte, riportando il web address.

Per contattare la redazione utilizzare il seguente indirizzo email:
redazione@innovazionediritto.unina.it

La rivista è edita dal laboratorio ***LARIGMA*** *presso il Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul Sistema Politico ed Istituzionale Europeo*

Numero finito di stampare il

INDICE

Omaggio a Eusebio González Garçia
di Andrea Amatucci 1

L'andamento del gettito delle imposte evidenzia il ruolo centrale della politica tributaria nell'emergenza economica, non solo in funzione anticiclica
di Raffaele Perrone Capano 3

La nuova disciplina degli appalti pubblici: il requisito della regolarità fiscale ed il suo "accertamento preventivo"
di Laura Letizia. 38

Il Badwill nel contesto normativo dei principi contabili internazionali e nel diritto fiscale italiano
di Eduardo Maria Piccirilli 63

Strumenti di tutela dell'ambiente e problematiche connesse alla legittimazione processuale delle associazioni ambientaliste
di Filomena Daniela Piccolo 75

Partecipazione e democrazia. La nuova *governance*
di Wanda D'Avanzo 94

GIURISPRUDENZA - CASI PRATICI - DOCUMENTAZIONE

La Consulta si pronuncia ancora una volta sulla tassatività dell'elenco in materia di oneri deducibili ai fini delle imposte sul reddito
di Beatrice D'Anna 118

Marina Brogi – Corporate governance e sistema dualistico per banche e assicurazioni
recensione di Gennaro Sangiuliano 126

Omaggio a Eusebio González Garçia

di Andrea Amatucci

In memoriam

Ho apprezzato il rigore scientifico e la profonda preparazione di Eusebio González García, già leggendo nel 1970 una Sua ampia recensione della mia monografia *Funzioni e disciplina del bilancio dello Stato,* pubblicata sulla prestigiosa *Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública,* sulla quale nel 1965 Alvaro Rodriguez Bereijo, divenuto poi Presidente della Corte Costituzionale spagnola, aveva pubblicato una recensione con lo stesso rigore e delle stesse dimensioni sulla mia monografia *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*. Fui impressionato dalla maturità scientifica già raggiunta dai due giovani studiosi spagnoli.

Però la profonda carica umana di Eusebio determinò, in seguito ai miei compiacimenti, la nascita di un'Amicizia che ci ha consentito di sviluppare per quaranta anni un'intensa collaborazione scientifica, che solo la morte poteva falciare. Walter Schick, professore di diritto tributario internazionale nell'Università di Norimberga, molto Amico di Eusebio e mio, ebbe a dirmi "Sarebbe interessante analizzare fino a quanto l'Amicizia ha contribuito allo sviluppo scientifico".

Eusebio, io, Walter Schick, Victor Uckmar, Ernesto Lejeune e Marían Welaski pubblicammo nel 1980 un volume *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, in seguito all'entrata in vigore della nuova Costituzione spagnola.

Eusebio fu prezioso responsabile scientifico per la Spagna della Rivista da me fondata e diretta *Mezzogiorno d'Europa,* pubblicata dal 1981 al 1991 anche in lingua inglese e volta ad approfondire le tematiche connesse gli incentivi finanziari per lo sviluppo regionale.

Ottimo fu il lavoro di Eusebio, coordinatore degli Autori spagnoli, e di Walter Schick, coordinatore degli Autori tedeschi, i quali, insieme agli italiani, scrissero i circa cinquanta capitoli dei cinque volumi del *Trattato di diritto tributario* da me diretto e pubblicato nel 1994 a cura della Cedam. Eusebio curò con notevole rigore anche la pubblicazione in spagnolo del Trattato.

Ho avuto modo, frequentando con Lui i Convegni biennali dell'*Instituto Latino Americano de derecho tributario*, di ammirare anche l'impegno con il quale guidava il processo di sviluppo scientifico del diritto tributario in America Latina, invitando i giovani

più capaci a frequentare il dottorato europeo di diritto tributario presso l'Università di Salamanca, dove insegnava da diversi decenni.

Ad Eusebio, per la Sua autorevolezza e per il Suo prestigio, l'Unione Europea affidò un progetto "Alfa", che ha consentito di istituire un dottorato destinato principalmente ai docenti di diritto tributario dell'America Latina. Eusebio, io ed il professore Manuel Pires dell'Università di Lisbona, ci siamo recati annualmente presso lo splendido Campus dell'Università "La Sabana" di Bogotà per svolgere le lezioni di dottorato. Tra gli allievi spiccava la figura del prof. Mauricio Plazas Vega, il quale, oggi Presidente dell'*Instituto Latinoameriano de derecho tributario*, ha istituito una Collana nella quale pubblica in spagnolo le *Obras fundamentales de Derecho de la Hacienda pública*, sin da quando esso ha assunto autonomia scientifica. Sono stati già pubblicati con particolare cura i manuali di Oreste Ranelletti, Giuseppe Abbamonte ed il mio.

Eusebio rappresenta una figura insigne di caposcuola del diritto tributario. Insieme a Pérez de Ayala ha fondato la Scuola che si affianca all'altra di Calvo Ortega, raccogliendo ambedue un terzo dei docenti spagnoli in contrapposizione alla Scuola maggioritaria che fu fondata da Sainz de Bujanda e che si articola in tre filoni: l'andaluso, il venezuelano ed il madrileno.

Il Suo ricordo e la riconoscenza per Lui resterà nei cuori di noi tutti Suoi amici e colleghi spagnoli, italiani e sudamericani Lo abbiamo sempre stimato, apprezzato e soprattutto gli abbiamo voluto bene.

L'andamento del gettito delle imposte evidenzia il ruolo centrale della politica tributaria nell'emergenza economica, non solo in funzione anticiclica

di Raffaele Perrone Capano

1) La politica tributaria all'inizio della legislatura: alcuni elementi di confronto; 2) Le imposte sul reddito dopo la riforma Visco del 2007/2008: una stretta fiscale con profili irragionevoli; 3) Le politiche pubbliche contro la recessione tra emergenze economiche e sociali e vincoli di bilancio.; 4) I nodi strutturali dell'ordinamento tributario e le politiche di contrasto dell'evasione; 5) Una questione non risolta: il rapporto tra economia e diritto nelle scelte di politica tributaria, in particolare la riforma dell'IRPEF del 2007; 6) Aumentare il gettito delle imposte rallentando la crescita dell'IRPEF: un trade-off positivo ereditato dall'esperienza del 2006 su cui conviene confrontarsi; 7) Conclusioni

1) La politica tributaria all'inizio della legislatura: alcuni elementi di confronto

Quando a luglio il Parlamento ha approvato il DPEF 2009/2013, avevamo espresso perplessità sulla sottovalutazione del ruolo della politica tributaria nel documento di programmazione economico finanziaria. Perplessità, sia detto per inciso, che riguardavano non tanto il livello della elevata pressione fiscale, stabilmente sopra il 43% del PIL nel quinquennio (decisione politica, non sindacabile dal punto di vista giuridico), ma l'assenza, salvo un generico riferimento al superamento dell' IRAP, di linee guida di politica tributaria, idonee ad accompagnare la riduzione della spesa pubblica.

Come se l'attuale assetto distributivo del prelievo tra le principali imposte, con i conseguenti riflessi sull'economia reale e sulla competitività dell'Italia, fosse soddisfacente e quindi da preservare per tutto l'arco della legislatura.

Soluzione tanto più sorprendente se si considerano le polemiche che avevano accompagnato la politica tributaria del Governo Prodi da parte del centro – destra; alcune di quelle critiche erano apparse fondate dal punto di vista tecnico e quindi comprendere cosa abbia fatto cambiare idea al Ministro dell'Economia e delle Finanze Giulio Tremonti, suscita qualche comprensibile interesse .

La traslazione della crisi finanziaria internazionale, che non ha inciso sulla stabilità del nostro sistema finanziario, ma ne ha trasmesso le conseguenze negative

sull'economia reale, ha riportato al centro dell'attenzione del mondo economico e di numerosi e qualificati analisti indipendenti, la politica tributaria, sia per la maggiore efficacia anche dal punto di vista temporale di misure anticongiunturali dal lato delle imposte, finalizzate a ridurre l'impatto della recessione su famiglie ed imprese; sia per la sempre più evidente necessità per l'economia italiana di realizzare recuperi di competitività anche sotto il profilo tributario.

Prima di analizzare l'andamento dei principali tributi per valutarne la reattività in termini di gettito rispetto alle modifiche strutturali che hanno investito negli ultimi anni, talvolta anche in maniera disordinata, l'ordinamento tributario, mi sembra utile una premessa.

In Italia, la capacità di stimare gli effetti di misure a carattere discrezionale sulle diverse imposte è stata, almeno in tempi recenti, nel complesso insoddisfacente.

Se appare plausibile che la riduzione da 33% a 27,5% dell'aliquota IRES, sia stata volutamente sottostimata in termini di gettito dal Governo Prodi per motivazioni politiche, (il corrispondente aumento della base imponibile ha fatto si che alla riduzione dell'aliquota di 5,5 punti percentuali abbia corrisposto una riduzione media del gettito del 5%, pari a 1,366 miliardi nei primi dieci mesi del 2008, (ma il dato, come vedremo, è sottostimato) lo stesso non può dirsi per le misure fiscali introdotte con la Legge Finanziaria 2007.

Il Governo infatti, nella nota di accompagnamento alla Legge Finanziaria 2007, aveva indicato che le modifiche all'IRPEF (*nel linguaggio comune l'imposta personale continua ad essere individuata con l'acronimo IRPEF. Il Bollettino delle entrate tributarie, più correttamente, riporta la dizione IRE, mai successivamente modificata. Quindi i dati riportati come IRPEF sono quelli indicati dal Bollettino alla voce IRE*) sarebbero state neutrali in termini di gettito, anzi dopo le correzioni introdotte in sede parlamentare che esse avrebbero comportato nel 2007 minori entrate per 230 milioni; mentre, come avevamo previsto fin dal dicembre 2006, l'aumento del gettito riconducibile alla riforma dell'IRPEF avrebbe sfiorato nel 2007 i 4 miliardi di euro. Una cifra molto elevata cui difficilmente il Parlamento avrebbe consentito, se ne avesse avuto contezza.

La conferma del carattere approssimativo delle previsioni di gettito, tendenzialmente svalutativo delle reali grandezze in gioco, la si evince dall'andamento delle entrate tributarie nel 2006.

In quell'anno, l'ultima finanziaria presentata da Giulio Tremonti prima della scadenza della legislatura, una situazione che rendeva implausibile una voluta sottostima

delle entrate, prevedeva un incremento del gettito tributario pari a 15,5 miliardi, lievitati a consuntivo a quasi 38 miliardi di euro.

Ventidue miliardi di maggiori entrate di cui almeno la metà, più o meno, prevedibili, intorno alle quali con la complicità di alcuni grandi media, di proprietà di gruppi economici, era stata costruita, a partire dal giugno 2006, la leggenda di un "effetto Visco" a carattere retroattivo.

Effetto consistente in circa undici miliardi di maggiori entrate di cui non era possibile, secondo il Governo Prodi, spiegare le origini, se non in termini di *tax-compliance*, e ascritti, con singolare disinvoltura al futuro ritorno di Vincenzo Visco alla guida della politica tributaria.

Entrate che se impiegate anche solo parzialmente a riduzione del disavanzo programmato e a sostegno delle famiglie e delle imprese, avrebbero determinato con ogni probabilità un esito diverso delle elezioni politiche di quella primavera.

Una sottostima delle entrate tributarie che l'Italia, in una congiuntura economica cosi delicata come l'attuale non può permettersi di ripetere: anche perché la posta in gioco è ben più importante di una vittoria elettorale.

Per evidenziare le aree di intervento prioritarie, al fine di avviare una politica tributaria di medio periodo, non solo congiunturale, che si ponga l'obiettivo di superare alcune caratteristiche distorsive del nostro ordinamento tributario, secondo linee guida possibilmente condivise,che assicurino la ricomposizione a sistema delle principali imposte, e vadano quindi oltre l'adozione di misure anticicliche quali quelle fin qui adottate, dal contenuto abbastanza scontato, occorre analizzare le linee di tendenza e gli effetti di gettito che hanno caratterizzato i principali tributi, interessati da interventi legislativi a getto continuo: e questo sia per interpretarne le dinamiche, sia per avere un quadro di riferimento realistico delle grandezze su cui ragionare.

Per comprendere meglio quanto è avvenuto in campo tributario negli ultimi anni, occorre raggruppare i dati da analizzare in due distinti periodi, caratterizzati da politiche tributarie sufficientemente omogenee: 2003/06 e 2007/08, dalle caratteristiche per altro di segno molto diverso.

In via di estrema sintesi, si può riconoscere al primo periodo un disegno complessivamente più ambizioso di modernizzazione del sistema tributario dello Stato, di cui la legge delega 80/03 rappresentava il manifesto.

Disegno basato su una riforma radicale delle imposte sul reddito e su una loro sostanziale riduzione, di segno forse eccessivamente ideologizzato;la lunga crisi

susseguente all'11 settembre 2001, qualche incertezza attuativa, accompagnata da un uso eccessivo e distorto dei condoni, la scarsa convinzione della stessa maggioranza di centro-destra sulle linee di fondo della riforma, e soprattutto la difficoltà politica di tenere sotto controllo la spesa pubblica, ne hanno ridotto di molto, sia la portata innovativa, sia la percezione di essa nell'opinione pubblica.

Tra il 2002 e il 2006 il taglio delle imposte, in larga prevalenza quelle sul reddito, ha sfiorato i 18 miliardi di euro, mentre il gettito dei tributi statali è passato dai 371,8 miliardi del 2002 ai 447,3 miliardi del 2006,con un incremento del 20,3% pari a 75,5 miliardi (al netto degli effetti del decreto Bersani-Visco del luglio 2006,l'incremento è di oltre 74 miliardi).

L'aspetto più interessante che emerge dalla lettura di queste cifre è rappresentato dal fatto che l'aumento delle entrate si è concentrato per il 60% negli ultimi 2 anni (2005/06), quelli nei quali si erano manifestati a pieno gli effetti delle riforme fiscali attuate tra il 2002 e il 2006, ed ha riguardato in misura sufficientemente omogenea le quattro maggiori imposte (IRE/IRPEF-IRES-IVA-IRAP).

L'IRPEF, comprese le addizionali locali, aveva visto crescere il proprio gettito nel 2005/06 da 139.569 miliardi a 162.113 miliardi con un incremento del 16% nonostante fosse stata interessata da riduzioni per oltre 11 miliardi di euro; nello stesso periodo l'IVA lorda era passata da 101,710 miliardi del 2004 ai 115,477 del 2006 con un aumento di 13,77 miliardi (+14%); l'IRES invece aveva evidenziato nel periodo un vero boom con una crescita delle entrate in due anni da 28,335 miliardi a 39,822 (+40%); i dati relativi all'IRAP segnalano invece un aumento del gettito tra il 2005 e il 2006 più contenuto, passando da 33,84 a 39,090 miliardi con una lievitazione pari a 5,706 ed una percentuale di crescita pari al 17%.

Il raffronto del dato dell-IVA con quello relativo all'IRAP è di particolare interesse, perché entrambe colpiscono, sia pure con modalità di calcolo differenti, il valore aggiunto.

L'IRAP, nonostante sia stata interessata, nel periodo considerato,a tagli di imposta per oltre ottocento milioni di euro, cresce più dell'IVA, l'imposta che in assoluto ha realizzato la performance più modesta in termini di maggiore gettito. Un segnale del ruolo che l'avasione gioca in quel tributo.

In definitiva la politica fiscale del centro-destra aveva conseguito qualche obiettivo parziale (ad esempio: la riduzione di oltre un punto della pressione fiscale, accompagnata da una minore incidenza del fisco sui redditi da lavoro, sulle imprese minori e sulle famiglie e da una prima consistente emersione di una nuova base

imponibile), tuttavia era mancata nei partiti del centro-destra la percezione del carattere innovativo di quella politica, che aveva condotto al suo sostanziale abbandono e la sua sostituzione in campagna elettorale con obiettivi parziali di elevata suggestione, quali l'abolizione dell'ICI sulla prima casa o il quoziente familiare,ma inidonei a rendere più moderno e competitivo il fisco italiano.

Un errore di prospettiva che si ritrova, non casualmente, nella sottovalutazione della politica tributaria nel DPEF 2009-2013, il primo atto politico della maggioranza di centro-destra nell'attuale legislatura.

La politica tributaria del Governo Prodi, in un arco temporale assai più ristretto(poco più di 18 mesi), ha invece sfruttato abilmente alcuni punti deboli della politica finanziaria di entrata e di spesa ereditata dal Governo di centro-destra (debolezza delle politiche di contenimento della spesa, eccesso di condoni e di misure una tantum, scarsa determinazione nel dare attuazione della legge delega 80/03, imbarazzo nel rivendicare come propri i successi dovuti agli incrementi delle entrate nel 2006), per dare corpo ad una stretta fiscale senza precedenti su famiglie, lavoro autonomo ed imprese minori, accompagnata da profili distributivi poco trasparenti, una politica tributaria finalizzata ad alimentare nuova spesa pubblica, dissimulata dietro lo schermo della lotta all'evasione fiscale.

Intendiamoci, la repressione dell'evasione fiscale rappresenta un obiettivo condiviso che attiene alla amministrazione dei tributi, inidoneo tuttavia a sostituire l'assenza, propria del nostro ordinamento fiscale, di strumenti flessibili, idonei ad avvicinare al dato reale, l'apprezzamento e la quantificazione delle diverse entità economiche che esprimono attitudine alla contribuzione, con la conseguenza di dovere affidare tutto alla fase successiva del controllo.

Vale forse la pena di ricordare che una parte delle misure fiscali contenute nei due decreti Bersani-Visco dell' estate e dell'autunno 2006, avevano opportunamente chiuso alcuni varchi, specie in materia di IVA, nei settori dei trasferimenti immobiliari e dei lavori edili con recuperi di gettito, a regime nel 2007, pari a circa 6 miliardi di euro, solo in parte legati al contenimento dell' evasione, comunque apprezzabili.

Lo stesso non si può dire della revisione retroattiva degli studi di settore, e della coeva riforma dell'IRPEF del 2007, dell' introduzione di limiti alla deducibilità degli interessi passivi e al regime degli ammortamenti nell'IRES e degli altri interventi sulla base imponibile IRAP, decisi nel 2008 per coprire una parte del costo della riduzione del cuneo fiscale a favore delle imprese.

Interventi che hanno avuto complessivamente un impatto sul gettito tributario del 2007 molto più ampio di quanto annunciato dal Governo, ed un effetto, non previsto ma prevedibile, di freno sull'economia, evidenziato a partire dal 2008 dal calo dei consumi interni, compresi quelli alimentari.

Un effetto molto più ampio rispetto al contenimento dell'evasione, rispetto al quale il Ministro dell'Economia Padoa-Schioppa aveva sostenuto la tesi, invero singolare, che non se ne dovesse tenere conto nel calcolo dell'aumento della pressione fiscale, in quanto illecitamente occultata.

Conseguenza quest'ultima aggravata dal fatto che mentre l'incremento molto consistente delle entrate era stato concentrato nell'arco di pochi mesi (da giugno a novembre) l'aumento della spesa pubblica, finanziato con quelle maggiori entrate, frazionato in mille rivoli, aveva subito molteplici rallentamenti, per la necessità di adottare i relativi provvedimenti attuativi.

Questo modo di procedere si presta ad almeno due rilievi critici sotto il profilo istituzionale e giuridico. Dal punto di vista istituzionale emerge con evidente brutalità lo svuotamento del ruolo del Parlamento, in una delle poche materie in cui, dopo la riforma del Titolo V della Costituzione, dovrebbe ancora svolgere un ruolo fondamentale.

La seconda osservazione, più direttamente giuridica, investe gli effetti della retroattività dell'adeguamento degli studi di settore, ai redditi del 2006. Il vice – ministro Visco, applicando nel 2007 ai redditi assoggettati agli studi di settore le nuove aliquote dell'IRPEF, e per effetto dell'estensione degli studi di settore alle società di capitali a partire dal 2006, gli studi revisionati anche ai redditi societari soggetti ad IRES prodotti in quell'anno, aveva ritenuto, con un solo intervento, di dare un colpo all'evasione, aumentando, nei settori ritenuti più esposti, contemporaneamente le aliquote e le basi imponibili, sia nell'IRPEF sia nell'IRES.

Ma l'effetto, proprio per il carattere retroattivo dell'applicazione dei nuovi studi di settore, era stato di segno opposto. I contribuenti, per poter continuare ad essere congrui e a rispettare il nuovo indice di normalità, per i redditi prodotti nel 2006, non avevano altra scelta che quella di dedurre solo una parte dei costi, non potendo evidentemente aumentare retroattivamente i ricavi.

Quindi, a parte il fatto che l'intervento, proprio in quanto indiscriminato, aveva colpito evasori e non, lo strumento adottato, aveva obbligato i contribuenti, non ad adeguare i ricavi in aumento, ma a ridurre i costi. Il fisco aveva quindi incassato più soldi, ma a parte i profili, non solo giuridici, inaccettabili, l'influenza dell'adeguamento

retroattivo degli studi di settore sull'emersione di base imponibile occultata in precedenza, era stato modesto, ed in ogni caso più che compensato dall'incremento dell'aliquota marginale: una parte dei contribuenti quindi pur dichiarando qualche cosa in più, aveva visto aumentare e non diminuire l'imposta evasa.

2) Le imposte sul reddito dopo la riforma Visco del 2007/2008: una stretta fiscale con profili irragionevoli

Nel 2007 le entrate dello Stato sono ammontate a 468,003 miliardi, con un incremento di più 21,700 miliardi rispetto al 2006. Per rendere il confronto omogeneo bisogna però considerare che nel 2006 le entrate una tantum erano state pari a 6 miliardi di euro contro 1,1 miliardi del 2007, e che l'eliminazione dell'acconto da parte dei concessionari della riscossione nel dicembre 2007 aveva spostato al gennaio 2008 versamenti per 4,8 miliardi di euro.

L'aumento effettivo delle entrate è stato quindi nel 2007, in base alle cifre fornite dal M.E.F., pari al 6,8% per un totale di 30,416 miliardi. Se a questo dato si aggiunge quello relativo all'aumento dei contributi sociali pari a 4,4 miliardi si giunge nel 2007 ad una lievitazione complessiva delle entrate fiscali e parafiscali che sfiora i 35 miliardi, con una crescita della pressione fiscale di mezzo punto di PIL rispetto alle previsioni di bilancio (dal 42,8% al 43,3 %).

L'aspetto più significativo di questo dato, che ha registrato un aumento della pressione fiscale di 1,2 punti rispetto al 2006, anno in cui a sua volta la pressione fiscale era cresciuta di un altro 1,7% è che, per effetto della revisione retroattiva degli studi di settore ai redditi prodotti nel 2006, dell'ampliamento delle basi imponibili nell'IRES, nonché della riforma dell'IRPEF introdotta con la finanziaria 2007 e da ultimo dell'aumento dei contributi sociali a carico dei lavoratori dipendenti e autonomi, nell' arco di cinque mesi tra luglio e novembre 2007, l'incremento complessivo del prelievo a carico delle famiglie e delle imprese è stato di oltre 22,013 miliardi.

Una cifra ragguardevole specie se confrontata con quelle registrate dalle medesime imposte nell'anno precedente, in cui, pur in presenza di un aumento della pressione fiscale superiore di mezzo punto di PIL rispetto al 2007 (1,7% a fronte dell'1,2%), l'incremento del gettito delle tre imposte (IRE-IRES-IRAP) negli stessi 5 mesi era stato circa la metà (11,7 miliardi).

In conclusione nei 2 anni tra il 2006 e il 2007 la pressione fiscale è cresciuta in Italia di circa 3 punti di PIL (+2,9 %), una cifra considerevole che ha riequlibrato parzialmente i conti, senza risanarli. Ma mentre nel 2006 questo risultato era stato determinato in prevalenza da una serie di misure di alleggerimento fiscale, mirate all'allargamento degli imponibili, con un aumento omogeneo del gettito delle diverse imposte, equilibrato anche sotto il profilo distributivo, in quanto alimentato da una minore convenienza ad evadere, nel 2007 il principale motore della crescita delle entrate tributarie è stata una lievitazione non prevista, o in ogni caso non dichiarata, del prelievo tributario nelle imposte sul reddito, pari a mezzo punto di PIL, che ha riguardato l'insieme dei contribuenti, evasori e non.

Questi dati devono far riflettere, innanzitutto il giurista.

La revisione periodica degli studi di settore rappresenta un elemento normale di adeguamento di questo strumento di pianificazione fiscale e di supporto delle attività di accertamento alle variazioni del contesto socio-economico, in cui vengono svolte le diverse attività.

Una diversa sistemazione dei profili distributivi dell'IRPEF decisa dal Parlamento sulla base di stime attendibili degli effetti di gettito, purché orientata da criteri di ragionevolezza è una decisione politica discrezionale che non ha in se nulla di eversivo; cosi come l'adozione di misure antielusive finalizzate ad evitare un dimagrimento illegittimo delle basi imponibili.

Ma queste scelte per avere effetti positivi presuppongono il rispetto di normali regole di diritto, poste dal legislatore a garanzia non solo dei singoli ,ma dell'intero sistema. Una condizione questa di cui spesso non è dato trovare purtroppo traccia nella produzione alluvionale di disposizioni a carattere tributario del biennio 2006-07.

I rilievi critici formulati in precedenza sull'inattendibilità delle previsioni fiscali e sui profili distributivi della riforma dell'imposta personale hanno trovato puntuali conferme nel confronto dei dati relativi all'incremento del gettito IRPEF sui redditi da lavoro dipendente nel 2007 e nei primi 10 mesi del 2008.

Sulla base di stime formulate dalla Banca d'Italia (Bollettino n. 48), relative agli effetti delle modifiche introdotte all'IRPEF dalla legge 286/2006, dalla legge 296/06 (legge finanziaria 2007) e dal decreto legge ad essa collegato, l'IRPEF riformata avrebbe dovuto comportare nel 2007 minori entrate per 590 milioni (220 relativi alla struttura stessa della nuova IRPEF e 370 dagli effetti indotti dall'aumento delle aliquote contributive).

In realtà nel 2007 l'aumento del gettito dell'IRPEF era stato superiore ai 10 miliardi di euro di cui 4,63 nel solo settore del lavoro dipendente; una stima prudenziale consente di valutare in oltre 4 miliardi la quota incremento del gettito determinato dalla struttura della nuova IRPEF.

Una cifra elevata, sottratta a qualsiasi valutazione da parte del Parlamento, anche per lo strumento anomalo con cui era stata riformata l'IRPEF (la legge finanziaria 2007), cha ha inciso per circa i 2/3 (2,5 miliardi) sui soli redditi da lavoro dipendente, ed ha rimesso in funzione a pieno regime la macchina iniqua del drenaggio fiscale, eliminata dai Governi riformisti degli anni ottanta, e reintrodotta di fatto dall'attuazione soltanto parziale della legge delega 80/03.

Il gettito relativo ai primi 10 mesi del 2008 ,conferma questa stima ampliandola. L'IRPEF, comprese le addizionali, ha registrato infatti un incremento complessivo pari a 9,077 miliardi (in calo rispetto a luglio), mentre il lavoro dipendente ha totalizzato 7,6 miliardi di maggior prelievo.

Un dato quest'ultimo eloquente, che evidenzia sia il carattere improvvisato della riforma dell'IRPEF 2007, sia la scarsa attenzione ai profili distributivi, indotti dalla particolare struttura assunta dalla progressività marginale, in seguito alla sostituzione delle deduzioni (neutrali) con le detrazioni decrescenti.

Le quali, come dovrebbe essere noto, determinano un incremento della progressività marginale in una percentuale pari alla somma delle aliquote in base alle quali vengono ridotte, per ogni cento euro di maggior reddito, tutte le detrazioni decrescenti e gli assegni familiari.

Le detrazioni decrescenti, a parità di reddito, colpiscono quindi i redditi aggiuntivi con una progressività molto più elevata ed incidono soprattutto sui redditi dei contribuenti con familiari a carico, titolari di più detrazioni decrescenti: un evidente profilo di irragionevolezza, che contrasta con il buon senso prima ancora che con i principi costituzionali, e non ha certo migliorato i profili distributivi dell'imposta personale.

La modesta dimensione dei primi 2 scaglioni, rispetto al 2006 il primo è più che dimezzato, ha avuto come ulteriore conseguenza quella di alimentare il drenaggio fiscale, che penalizza soprattutto il lavoro dipendente, che non ha i costi indicizzati all'inflazione.

Significativo anche il calo dell'IRES e dell'IRAP imposte interessate da una contemporanea riduzione delle aliquote e dall'allargamento degli imponibili.

Il gettito dell'IRES è diminuito nei primi 10 mesi del 5,2%, con un calo di 1,526 miliardi ed una diminuzione tendenziale del gettito di 2,5 miliardi a fine 2008; l'IRAP ha

registrato una diminuzione degli incassi ancora maggiore, con una perdita di gettito tendenziale che sfiorerà anch'essa i 2,5 miliardi.

Queste cifre hanno suggerito all'ex vice-ministro Visco l'idea che esse siano il frutto di una forte ripresa dell'evasione (evasione alimentata evidentemente dal cambio di Governo), quantificabile in 6 miliardi di euro. Non potendo disporre fino al 2010 di alcun dato disaggregato, non sono interessato a stime che appaiono esercizi di fantasia.

Osservo solo che i dati 2007 e 2008 non sono comparabili, perché nel 2007 l'adeguamento degli studi di settore, introdotto con il decreto legge di accompagnamento alla finanziaria 2007 aveva operato 2 volte (sui redditi dell'anno e retroattivamente su quelli del 2006), mentre il maggior calo in percentuale (9,6%) dell'IRAP versata dai privati evidenzia sia l'effetto della riduzione dell'aliquota base al 3,9% sia quello della parziale eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile, finalizzata alla riduzione del cuneo fiscale.

Certo dal vice-ministro Visco, autore tra il 2006 e 2007 di una politica di aumenti indiscriminati delle imposte, che, in quanto tali, poco avevano a che vedere con la lotta all'evasione ed avevano impresso nella seconda metà del 2007 un brusco colpo di freno all'economia, che ha anticipato, aggravandoli, gli effetti della crisi finanziaria del 2008, ci si potrebbe attendere maggiore cautela ,ed affermazioni meno generiche , ed in parte fuorvianti.

Che la crisi, che sta allargando in misura preoccupante i suoi effetti alle imprese, possa aumentare il tasso di evasione in quelle in difficoltà, rappresenta un caso di scuola, su cui si confrontano gli studenti che preparano l'esame di diritto tributario o quello di scienza delle finanze.

Ma il diverso andamento dell'IRPEF (i cui versamenti continuano a crescere a tassi elevati, +5,1% l'incremento delle ritenute sul lavoro autonomo +5,3% i versamenti in acconto dell'autotassazione) rispetto alla diminuzione del gettito dell'IRES e dell'IRAP suggerisce che il calo di queste ultime sia in larga misura effetto delle manovre discrezionali di alleggerimento del prelievo, che hanno interessato entrambi i tributi tra il 2007 e 2008, e del fatto che il dato dell'IRES 2007 sia stato influenzato dall'applicazione retroattiva al 2006 dell'adeguamento degli studi di settore, la cui applicabilità era stata estesa da quel periodo d'imposta alle società di capitali.

In particolare per quanto riguarda il gettito dell'IRES, quest'ultimo è stato influenzato positivamente dalla possibilità offerta alle imprese di rimuovere i disallineamenti fra valori civilistici e fiscali consentiti dalle deduzioni extra contabili

effettuate fino a tutto il 2007, versando un'imposta sostitutiva per importo pari a 1,247 milioni.

Al netto quindi di questa posta straordinaria, il calo dell'IRES è stato nei primi 10 mesi del 2008 del 10,6%. Nello stesso periodo invece le ritenute sui redditi da lavoro dipendente hanno registrato un incremento del 7,3% (+ 8,1% nel settore privato, +6,8% nei dipendenti pubblici).

Un dato quest'ultimo che evidenzia uno strabismo miope della politica tributaria, lasciata in eredità da Padoa-Schioppa e Visco, a danno di tutti i redditi da lavoro, che si ripercuote negativamente sulla domanda interna; strabismo che ha contagiato anche il DPEF 2009-13 e che mette in luce nel settore statale anche un conflitto di interessi che non dovrebbe sfuggire al Parlamento; una pressione fiscale elevata sui redditi da lavoro è doppiamente distorsiva perché riduce mediamente almeno del 25% il costo dei rinnovi contrattuali al carico dello Stato, mentre contribuisce ad alimentare il cuneo fiscale che grava sulle imprese.

Più interessante invece il fatto che, con tutta probabilità, a consuntivo gli aumenti del gettito dell'IRPEF sui salari registrati tra il 2007 e 2008, avranno più che compensato le riduzioni fiscali a favore delle imprese, concordate con la Confindustria, insomma il cuneo fiscale nel 2008 sarà cresciuto ulteriormente!

Una conferma delle interdipendenze tra i principali tributi che non consentono improvvisazioni o dissimulazione degli effetti delle manovre fiscali, da parte dell'Esecutivo, che vanificano il controllo parlamentare e svuotano di contenuto il principio stesso della riserva di legge.

In una situazione di rallentamento recessivo dell'economia reale, di cui è difficile determinare i confini, sia sotto il profilo quantitativo,sia dal punto di vista temporale, l'adozione di misure straordinarie di sostegno a favore delle fasce a basso reddito meno protette (pensionati, lavoratori a tempo determinato, famiglie monoreddito con figli a carico, etc.) appare una scelta obbligata.

Ma l'assenza di misure fiscali di tipo strutturale (il DPEF 2009/13 non prevede nulla al riguardo) a cui il Governo sembra rassegnato, rappresenta un'opzione debole, perché da un lato rischia di estendere gli effetti della recessione ad un arco temporale più lungo, dall'altro non può impedire che le conseguenze di una crisi, più estesa sotto il profilo temporale, non si riverberino sui saldi di Finanza Pubblica.

In tutti i casi, in assenza di interventi strutturali, la riforma dell'IRPEF, introdotta nel 2007 da Visco e Padoa-Schioppa in 3 anni, tra il 2007 e il 2009, avrà completamente

bruciato i circa dodici miliardi di riduzione dell'imposta personale, realizzata dal centro-destra tra il 2002 e 2006: impoverendo le famiglie senza aumentare la competitività delle imprese.

Purtroppo l'esito della partita non è, in ogni caso, a somma zero , perché gli sconti fiscali nell'IRPEF, attuati tra il 2002 e 2005, avevano ridotto l'imposta soprattutto a favore dei redditi più bassi e di quelli medi e in più in generale di quelli familiari, determinando specie in quelle fasce reddituali anche significativi recuperi di evasione.

Al contrario la riforma del 2007, introdotta surrettiziamente, senza alcun confronto parlamentare e senza alcuna seria valutazione sulla dinamica del gettito, sta colpendo con effetti di segno opposto, ma concentrati prevalentemente sui redditi familiari e su quelli da lavoro dipendente, in conseguenza del drenaggio fiscale da inflazione. Confermando il vecchio adagio che le vie dell'inferno (fiscale) sono lastricate di buone intenzioni (la lotta all'evasione).

3) Le politiche pubbliche contro la recessione tra emergenze economiche e sociali e vincoli di bilancio.

Gli elementi richiamati in precedenza, mentre indicano l'urgenza di interventi sulle imposte sul reddito e sull'IRAP, che ne riducano le più evidenti discrasie, secondo linee coerenti di riconduzione a sistema delle diverse imposte, finalizzate a contenere l'evasione diffusa e a riequlibrare gli effetti distributivi, richiedono di valutare i margini quantitativi per attuare nell'arco della legislatura una politica tributaria che vada in questa direzione.

Sulla base dell'andamento del gettito delle principali imposte negli ultimi 3 anni, ritengo vi siano le condizioni, senza mettere a rischio l'obiettivo di medio periodo del pareggio di bilancio, per un intervento a sostegno dell'economia, basato su misure una tantum, ed affiancato dal lato delle imposte, da specifiche misure con effetto strutturale, di importo complessivo pari ad un punto di PIL: una consistenza quindi quasi doppia rispetto alla manovra attuata dal Governo con il decreto 185/08 di fine novembre, il cui onere complessivo dovrebbe superare di poco i sette miliardi di euro (ma per tirare le somme bisognerà attendere la legge di conversione).

Il Ministro dell'Economia e delle Finanze Giulio Tremonti, a cui va dato atto di un'impostazione rigorosa della Finanza Pubblica che merita apprezzamento e che si è

sostanziata nell'anticipo a luglio degli aspetti innovativi dell'ordinamento giuridico, altrimenti destinati ad essere introdotti in autunno, con la legge finanziaria, ha espressamente voluto evitare, con la manovra congiunturale di novembre, di affiancare agli interventi a sostegno delle fasce più deboli della popolazione, misure fiscali a carattere anticiclico, finalizzate all'aumento del potere di acquisto delle famiglie, o al rilancio dell'economia, proprio per marcare il carattere congiunturale una tantum degli interventi, anche fiscali.

Una scelta fin troppo prudente, motivata con qualche sovraesposizione sul tema del debito pubblico, che non va ovviamente sottovalutato, che non aiuta a rilanciare la fiducia.

Anche il riferimento al fatto che i nostri principali partner europei non abbiano dato avvio a misure di riduzione delle imposte appare un po' forzato perché nel resto d'Europa le politiche di bilancio fin dal 2007 hanno avuto un profilo anticiclico, assente purtroppo nelle scelte di Finanza Pubblica attuate negli stessi anni in Italia.

Del resto lo stesso anticipo della manovra di Bilancio, un'intuizione felice del Ministro Tremonti, adottata col decreto legge di fine giugno, pur contenendo finalmente scelte apprezzabili dal lato del contenimento della spesa pubblica, non aveva certo un'impostazione anticiclica. A parte l'abolizione dell' ICI, una misura che assume un significato diverso e meno positivo, nel quadro di sostanziale immobilismo tributario, tracciato dal DPEF, e la detassazione del lavoro straordinario, uno sgravio parziale poco comprensibile in una fase discendente del ciclo, specie in un sistema che sovratassa il lavoro, non si può certo parlare per il 2009 di una politica di bilancio espansiva.

L'unica vera riserva che si può formulare a quella che appare a mio avviso una scelta di politica economica sostanzialmente riflessiva, è quella di non essere capace di suscitare, accanto all'incertezza alimentata dalla crisi finanziaria internazionale che provoca paure, la speranza, a cui anche Giulio Tremonti affida un ruolo decisivo, sottovalutando il ruolo determinante del fattore tempo in economia, per l'emersione delle aspettative.

L'impressione è che in una situazione di grande incertezza rispetto ad una recessione di cui non si delineano ancora i confini, il Governo abbia scelto una linea attendista, preoccupandosi esclusivamente delle aree di disagio sociale (nelle quali occorrerebbe concentrare l'attenzione soprattutto su quelle che vedono ridurre o perdono il reddito, perché per le altre il calo dei prezzi aiuta); affidando al mercato e quindi soprattutto agli ammortizzatori impropri che lo caratterizzano in Italia (economia

irregolare, evasione ed elusione, rientro di capitali esportati irregolarmente) il compito di aprire un paracadute capace se non di neutralizzare, di ridurre gli effetti della recessione.

Una linea comprensibilmente prudente rispetto a settori quali l'industria automobilistica, particolarmente penalizzati in un quadro in cui arretra tutta l'industria manifatturiera, che rende dificili interventi settoriali non decisi a livello europeo, che si estende anche alle famiglie.

Una disattenzione quest'ultima che appare meno giustificabile, alla luce della crescita vorticosa del prelievo sui redditi da lavoro nel biennio 2007/2008 (+8,8% nei primi sette mesi del 2008, +7,3% fino a tutto ottobre).

Quest'ultimo dato, mentre registra i primi effetti della recessione sull'occupazione (mancato rinnovo di molti contratti a termine ed aumento della cassa integrazione), evidenzia un reale impoverimento dei ceti medi di origine fiscale, che specie in una fase di recessione, non può essere più ignorato dal Governo.

Una linea quindi attendista che non convince, perché da un lato rischia di allungare i tempi della recessione, dall'altro non considera che tutte le crisi, quindi anche questa, tendono ad accelerare i processi di ristrutturazione, che inesorabilmente si concentrano nei settori e nelle aree più deboli, comportano in genere riduzioni di manodopera e non offrono margini per una svolta nella dinamica dei salari.

L'assenza di una politica tributaria che si ponga l'obiettivo di ridurre decisamente, nell'arco di alcuni anni, l'imposizione ordinaria su tutti i redditi di lavoro, senza rifugiarsi in misure settoriali (premi di produzione, gli straordinari, ecc...) che alimentano solo le diseguaglianze, evidenzia un elemento di debolezza della politica del Governo, che meriterebbe di essere corretto.

Anche perché lo scenario internazionale presenta un quadro di insieme, che non giustificherebbe le eclissi della politica tributaria neanche in presenza di un sistema tributario funzionale al contesto economico-sociale, in cui siamo immersi, caratterizzato da una crescente competitività internazionale: una situazione obiettivamente diversa rispetto a quella con cui gli italiani sono costretti a confrontarsi quotidianamente.

Occorre poi sottolineare che una manovra straordinaria di Finanza Pubblica con obiettivi anticiclici, pari ad un punto di PIL nel 2009, che preveda riduzioni fiscali pari a mezzo punto, si rifletterebbe in misura molto più contenuta sui saldi di bilancio, perché tra effetti diretti sulla crescita delle entrate, determinata dalla messa in circolo di sedici miliardi di euro ed indiretti rappresentati dalla crescita del PIL indotta dalla maggiore liquidità immessa nel sistema, l'incremento del gettito tributario, in base a stime della

Banca d'Italia, può essere valutato prudentemente almeno in cinque miliardi di euro. A questi potrebbe probabilmente aggiungersi una cifra vicina ai due miliardi di maggiori entrare rispetto alle previsioni del DPEF di settembre, derivanti dalla crescita dell'imposta personale; un altro miliardo potrebbe venire dal trend positivo registrato nel 2008 dalle imposte sostitutive sui redditi da capitale e un ulteriore miliardo dalla ripresa dei consumi di carburante per autotrazione.

Quindi anche a non considerare l'esperienza degli ultimi anni che ha sempre visto controbilanciare le riduzioni mirate delle imposta, con aumenti di gettito anche considerevoli, il saldo da finanziare oscillerebbe tra i sette e gli otto miliardi di euro; cifra compatibile con gli equilibri di bilancio che, ove se ne presentasse la necessità, potrebbe essere ulteriormente ridotta nel 2009 attraverso l'aumento di alcune imposte indirette di minore impatto sociale (bollo, tabacchi, superalcolici, etc.).

Il mutato quadro congiunturale rispetto al periodo in cui era stata elaborata la manovra triennale di Finanza Pubblica e introdotte con il d.l. 112/08 le novità normative che hanno anticipato la legge finanziaria 2009, ha trovato una prima risposta nel d.l. 185 del 29 novembre.

La scelta del Governo di intervenire prevalentemente con misure finanziarie anticicliche di sostegno delle fasce più deboli della popolazione, sia con la social-card, sia con bonus fiscali a favore dei contribuenti a basso reddito con familiari a carico, sia con una deduzione forfetaria dell'imposta sul reddito del 10% dell'IRAP, versata negli ultimi quattro anni, rinunziando nell'immediato ad una più ampia manovra delle imposte di tipo congiunturale ma ad effetti strutturali, tradisce la volontà del Ministro dell'Economia Tremonti di non profittare della crisi per allentare la presa sui conti pubblici; con l'obiettivo, quando la ripresa lo rendesse possibile di ricondurre il bilancio verso il pareggio.

Una scelta questa di serietà che è stata apprezzata da molti commentatori, ma che non verrebbe contraddetta da alcune misure strutturali dal lato delle imposte, finalizzate sia ad aumentare la competitività economica del sistema tributario, sia l'equità orizzontale dell'imposta personale.

Abbiamo evidenziato in precedenza che una manovra pari ad un punto di PIL, quindi di dimensioni circa doppie di quelle contenute nel d.l. 188/08, se spalmata per la parte tributaria ad effetti più marcatamente strutturali in due anni (11,3 miliardi di cui 4 miliardi di minori entrate nel 2009 e 5 miliardi nel 2010) in modo da realizzare riduzioni fiscali aggiuntive rispetto alla proposta del Governo, pari a 9 miliardi nel biennio,

potrebbe avere effetti positivi sulle aspettative di ripresa del ciclo congiunturale, non molto dissimili rispetto alla concentrazione delle riduzioni fiscali su un solo periodo d'imposta; offrendo al tempo stesso al Governo maggiore flessibilità nel controllo dei flussi di cassa; e da ultimo avviando un processo di riequilibrio del gettito tra le principali imposte che rappresenta l'unico modo per realizzare recuperi di competitività in ambito tributario.

4) I nodi strutturali dell'ordinamento tributario e le politiche di contrasto dell'evasione

Il presupposto perché le riduzioni fiscali abbiano effetti moltiplicati, in termini di equità distributiva e di razionalità economica, rispetto alla loro consistenza, relativamente modesta, è rappresentato dall' individuazione degli elementi di maggiore criticità dell'ordinamento tributario che occorre eliminare, per avviare un ciclo virtuoso di politica fiscale

E' all'interno di questo quadro di riferimento, attento agli equilibri di bilancio ma soprattutto orientato, nella definizione degli interventi strutturali sulle imposte, da logiche di sistema proprie dell'analisi giuridica, che occorre individuare alcune priorità; con il duplice obiettivo di massimizzarne gli effetti sia in termini di razionalità distributiva e di coerenza del sistema tributario, sia di competitività economica del sistema stesso.

Dal punto di vista giuridico l'individuazione delle principali criticità del nostro ordinamento tributario appare abbastanza semplice; le riassumiamo brevemente sia per potersi orientare nella selezione delle scelte in base a priorità condivise, sia per avviare su questo terreno un dibattito tra giuristi aperto al confronto con gli economisti pubblici.

Il primo elemento su cui riflettere è rappresentato dall'opinabilità delle informazioni statistiche; in un Paese in cui circa un quarto della ricchezza prodotta è irregolare non basta leggere i dati, ma bisogna cercare di interpretarli. Un solo esempio può chiarire meglio i termini del problema.

Gli economisti tendono a sottolineare che uno dei maggiori handicap dell'economia italiana è rappresentato da una crescita della produttività del lavoro inferiore a quella dei nostri concorrenti. Di qui la richiesta di incentivi fiscali che premino i guadagni di produttività del lavoro (detassazione degli straordinari e dei premi di produttività).

A questo ragionamento che appare lineare il giurista può opporre due obiezioni credo non prive di fondamento.

1) Siamo proprio sicuri che in Italia la riduzione della disoccupazione a partire dal 2000, sia stata determinata esclusivamente dalla creazione di nuovi posti di lavoro? Come interpretare una riduzione della disoccupazione con velocità circa doppia rispetto ai principali paesi partner europei (con esclusione dell'Inghilterra) accompagnata da un tasso di crescita del PIL grosso modo della metà, se non nel senso che una parte significativa, probabilmente maggioritaria, dei nuovi occupati è stata rappresentata da lavoratori che già producevano quando risultavano statisticamente disoccupati?

2) Se questo dato è vero allora la soluzione del problema della produttività, che beninteso costituisce un dato reale, va ricercata altrove, nella polverizzazione del sistema produttivo in milioni di microimprese, la cui crescita è fortemente ostacolata da rigidità di ogni genere; imprese obbligate a convivere con un sistema tributario soffocante per le realtà strutturalmente meno permeabili agli ammortizzatori impropri dell'evasione e dell'economia irregolare, ma oneroso anche per chi evade (l'evasione rappresenta un costo non deducibile che incide negativamente sulla competitività del sistema) e trova parziale rifugio nell'economia irregolare.

Appare allora chiaro che il problema produttività non possa essere risolto senza interventi di contesto che incidano sia sull'elemento dimensione di impresa (in trent'anni il numero medio degli addetti per impresa nel settore manifatturiero è passato in Italia da 5,2 a 3,8, in controtendenza con tutti i principali Paesi europei tranne la Grecia), sia dal punto di vista fiscale, non soltanto tassando meno il reddito di impresa, ma soprattutto riducendo le imposte sui redditi di lavoro.

D'altra parte l'esperienza degli ultimi anni ha dimostrato che gli interventi settoriali, vedi da ultimo le riduzioni fiscali (il cosiddetto taglio del cuneo fiscale) a favore delle imprese per oltre sei miliardi di euro, non sono da sole in grado, proprio perché settoriali, di correggere gli effetti prodotti dagli squilibri strutturali dell'ordinamento tributario, che occorre quindi affrontare tenendo conto dell'interdipendenza tra le varie imposte.

Si pensi ad esempio all'annoso tema dell'evasione fiscale, che ciclicamente viene rilanciato, come diversivo per giustificare aumenti della pressione fiscale da parte dei Governi.

Se si considera in particolare il tema dell'evasione all'IVA, nei confronti della quale nell'ultima legislatura sono state adottate una serie di misure di contrasto che

vanno dal regime forfetario per i contribuenti a basso reddito, esclusi dalla deducibilità dell'IVA, al reverse charge nei sub-appalti in edilizia, all'attrazione verso l'imposta di registro della maggior parte dei trasferimenti immobiliari; si deve riconoscere che si tratta di misure settoriali efficaci, che non hanno tuttavia migliorato in modo significativo il gettito dell'IVA netta che resta, a parità di aliquota, inferiore alla media europea per circa due punti di PIL.

Un dato, quello dell'evasione all'IVA che deve far riflettere.

Dal punto di vista del mercato interno l'evasione all'IVA, proprio per le caratteristiche del tributo, tendenzialmente afferente ai consumi, non provoca gravi squilibri sotto il profilo distributivo, perché tende a trasferirsi in una diminuzione generalizzata dei prezzi al consumo.

Ma l'evasione all'IVA comporta anche una significativa perdita di competitività per il sistema Paese; perché i 30 miliardi di euro sottratti all'erario dall'evasione vengono infatti sostituiti dall'IRAP, un'imposta su valore aggiunto della produzione, di importo analogo (31 miliardi nel 2007 è stato il gettito dell'IRAP nel settore privato) che al contrario dell'IVA tende ad incidere sul costo dei beni esportati, per almeno 8 miliardi di euro all'anno. Un'imposta sulle esportazioni che non ha eguali in nessun altro Paese avanzato.

D'altra parte l'evasione all'IVA non è fine a sé stessa; essa è funzionale all'obiettivo di occultare una parte del volume di affari, per poter ridurre il peso dell'imposizione reddituale, che rappresenta, sotto il profilo giuridico, insieme all'IRAP, per gli scompensi che introduce nel sistema, il punto di maggior criticità dell'intero ordinamento.

Fenomeno quello dell'evasione fiscale che, come insegna l'esperienza, non può esser posto sotto controllo affidandosi esclusivamente all'attività di contrasto, in presenza di una struttura delle imposte che, dopo la riforma dell'IRPEF del 2007 ha visto aumentare ulteriormente la convenienza ad evadere e di un numero di dichiarazioni da sottoporre alla successiva attività di verifica e controllo, tale da rendere remota la probabilità che i propri comportamenti scorretti possano essere individuati da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

L'idea, fin troppo diffusa, che il nostro sistema di Finanza Pubblica vedrebbe risolto ogni suo problema, se si riuscisse a ridimensionare l'evasione appare quindi, senza le opportune specificazioni, tendenzialmente fuorviante; così come l'illusione che la repressione del fenomeno sia essenzialmente un problema di miglioramento delle attività

di contrasto e non anche quello di intervenire sulla disciplina sostanziale dei tributi per rendere efficace tale azione; sia riducendo la convenienza ad evadere, sia migliorando la capacità di determinazione del valore economico delle diverse attività, anche attraverso forme di dichiarazione controllata preventivamente, come avviene in Francia.

Certo la trasformazione del sistema distributivo, con la rapida crescita della grande distribuzione e la parallela scomparsa dei piccoli esercizi, riduce in alcuni settori economici gli spazi per l'evasione, ma agevola anche lo sviluppo di nuove attività irregolari; tuttavia l'idea che, per contrastare l'evasione, la tracciabilità degli scambi possa sostituirsi, in un'economia caratterizzata da una quota di sommerso vivina au un quarto del PIL, al contrasto di interessi, alla riduzione della convenienza ad evadere, alimentata dalla forbice eccessiva tra aliquota media e marginale, ad una migliore definizione del contenuto economico delle realtà minori, ad una diversa struttura delle imposte che tenga conto delle indipendenze tra diversi tributi che colpiscono la medesima capacità economica, affiancato da un sistema sanzionatorio con un ragionevole grado di deterrenza, rappresenta, come dimostra l'esperienza degli ultimi anni, un miraggio.

Ma, vale la pena di precisarlo,anche un'illusione pericolosa, perché l'ordinamento tributario vigente, mentre aumenta i costi impropri dell'evasione, senza contrastarla efficacemente, rendendo sempre meno competitivo, sotto il profilo fiscale il nostro sistema economico, favorisce l'immobilismo strutturale in campo tributario; ordinamento tributario che, con le sue macroscopiche irrazionalità ed inefficienze, costituisce il principale carburante dell'evasione.

Un sistema che, per poter funzionare, ovvero per assicurare un influsso crescente di entrate all'erario ha dovuto progressivamente eliminare, al di sotto della soglia di punibilità penale, ogni carattere di deterrenza al sistema sanzionatorio, favorendo la dilatazione dell'accertamento con adesione, della conciliazione e dell'adesione ai processi verbali di constatazione, con sanzioni ridotte da un quarto ad un ottavo del minimo: passando dai condoni periodici ad una sanatoria generalizzata "alla carta" per tutti i comportamenti indebiti dei contribuenti.

Una manifestazione da parte dello Stato al tempo stesso di immobilismo e d'impotenza, ma anche un'ammissione della insostenibilità degli oneri fiscali impliciti per una quota consistente del sistema economico-sociale.

5) Una questione non risolta: il rapporto tra economia e diritto nelle scelte di politica tributaria, in particolare la riforma dell'IRPEF del 2007

Abbiamo sottolineato in precedenza l'elevato grado di inattendibilità dei dati previsionali sul gettito, con cui vengono accompagnati gli interventi sulla struttura delle imposte.

Questa tendenza, comune ai diversi Governi che si sono succeduti negli ultimi quindici anni, è, a mio parere, la conseguenza di un lento e progressivo scivolamento della legislazione tributaria, fuori dai confini che, in uno Stato di diritto, devono necessariamente delimitare la discrezionalità legislativa, specie in settori costituzionalmente protetti, quali il diritto tributario.

Il contributo dell'economia pubblica alla modernizzazione del sistema tributario è non solo utile, ma, specie per gli aspetti che attengono agli effetti economici e distributivi delle diverse imposte, indispensabile. Ma i profili tecnici di ciascun tributo devono necessariamente essere regolati da norme giuridiche: quindi, per garantire un ragionevole grado di efficienza al sistema tributario, il ruolo del giurista è non meno insostituibile di quello dell'economista.

Si potrebbe affermare che il compito del giurista sia quello di tradurre in norme gli obiettivi individuati dal legislatore e definiti dagli economisti negli aspetti distributivi ed economici. Ma l'esperienza dimostra che questo non basta: gli obiettivi politici in campo tributario per essere tradotti in norme richiedono un continuo confronto tra finalità economiche e strumenti giuridici per realizzarli.

Confronto che richiede un dialogo continuo tra giuristi ed economisti, perché, come dimostra l'esperienza della crisi finanziaria ed economica in atto, nessun modello econometrico per quanto sofisticato può sostituirsi ad un sistema di regole e di controlli, che rappresentano il presupposto del funzionamento non soltanto dei sistemi economici, ma di qualsiasi modello gestionale caratterizzato da un qualche elemento di complessità.

Sotto questo profilo l'esperienza dell'IRAP è illuminante.

Un'imposta nata in tempi assai diversi, anche se non lontani dall'oggi, con finalità in parte contraddittorie e con effetti economici poco meditati, ha incontrato nel tempo resistenze crescenti da parte dei giuristi, ma non solo, per una serie di incongruenze proprie dello schema del tributo.

Incongruenze che la Corte di Cassazione, con una giurisprudenza nel complesso prudente ed equilibrata, a partire dal febbraio 2007, ha fatto esplodere, con le sentenze relative ai limiti di applicabilità dell'IRAP alle attività di lavoro autonomo.

Il criterio discriminante adottato dalla Corte di Cassazione, quello dell'utilizzazione o meno di collaboratori nell'esercizio di attività autonome, ai fini dell'individuazione di quella "autonoma organizzazione" che secondo la Corte Costituzionale (sentenza n. 156/01) costituisce il presupposto del tributo e deve necessariamente sussistere ai fini dell'assoggettabilità o meno all'IRAP delle attività di lavoro autonomo, evidenzia l'irrazionalità ed arbitrarietà, sotto il profilo della capacità contributiva, di un'imposta pensata per le imprese e salvata dalla Corte Costituzionale con argomenti plausibili soltanto se applicati alle attività di impresa.

Basti pensare a due contribuenti: il primo con un imponibile IRAP di 200000 euro, che nello svolgimento dell'attività non utilizza collaboratori ed è quindi fuori dall'ambito di applicazione del tributo, mentre nel secondo, con un imponibilie di 70000 euro con i collaboratori a carico è assoggettato all'imposta, per comprendere che in quest'imposta il principio di capacità contributiva costituisce un optional.

Un'imposta che, per essere compatibile con l'orientamento della giurisprudenza costituzionale, che vieta la discriminazione qualitativa dei redditi e non rappresentare invece una sovraimposta mascherata sul reddito prodotto dalle attività di lavoro autonomo, dovrebbe consentire per queste attività, l'integrale deduzione della componente reddituale dalla base imponibile dell'IRAP.

In ogni caso il tema della deducibilità o meno dell'IRAP dalle imposte sul reddito costituisce un esempio di scuola delle difficoltà che incontrano gli economisti a tenere conto dei risvolti giuridici delle scelte operate, sulla base dell'analisi economica.

Sostenere, come afferma la scienza economica che la deducibilità rappresenta solo un problema di aliquote, nel senso che ove si riconosca la deducibilità del tributo dalle imposte sul reddito, occorrerà aumentare l'aliquota dell'IRAP per pareggiare il risparmio fiscale nell'imposizione reddituale, può essere vero nelle imposte proporzionali sul reddito quali l'IRES, solo dal punto di vista macroeconomico.

Non lo è invece per la singola impresa che in caso di bilanci che espongano redditi tassabili, verrà sottoposta, ai fini IRAP, ad una aliquota implicita maggiorata dell'indeducibilità dell'IRAP dall' imponibile IRES; mentre in caso di bilancio di esercizio in perdita, avrà una perdita fiscale da riportare a nuovo che non comprende l'IRAP, in quanto indeducibile, ancorché assolta.

Ma è soprattutto nell'IRPEF che l'indeducibilità determina le maggiori incongruenze.

L'IRAP costituisce infatti per il lavoro autonomo un costo (indeducibile) tanto maggiore, quanto più è elevata l'aliquota marginale a cui è sottoposto il contribuente a fini IRPEF.

In questi casi l'IRAP rappresenta quindi un costo, indeducibile fiscalmente, tanto più elevato quanto maggiore sia l'aliquota marginale cui il contribuente venga assoggettato ai fini dell'IRPEF: l'irragionevolezza di una conseguenza di questo tipo non ha bisogno di essere dimostrata.

Il decreto legge 185/08 del 29 Novembre recante disposizioni a sostegno delle attività economiche, nell'intento di sminare la questione del futuro dell'IRAP, dalle conseguenze di una più che probabile declaratoria di incostituzionalità dell'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito, ne ha previsto la deducibilità parziale con diritto al rimborso di una quota forfetaria del 10% dell'IRAP versata ciascun anno, negli ultimi quattro.

Un primo passo importante per il riconoscimento di un principio, quello della deducibilità, che al di là del dato economico, rilevante anche dal punto di vista congiunturale, elimina un elemento di evidente irragionevolezza in un tributo in cui la razionalità è quantomeno claudicante.

Tuttavia, l'elemento di più evidente criticità dell'ordinamento tributario è rappresentato dall'IRPEF sia per le dimensioni del prelievo che nel 2008, comprese le addizionali locali, sfiorerà i 170 miliardi di gettito, sia per i profili distributivi che caratterizzano in Italia il tributo personale e ne condizionano la razionalità, al punto di evidenziare anche alcuni chiari elementi di incostituzionalità.

Il principale motivo di questa incoerenza sistematica, che riverbera i suoi effetti sull'insieme dell'ordinamento, è costituito da una distribuzione del prelievo che si caratterizza per una progressività marginale particolarmente elevata; affiancata da un sistema di deduzioni debole, inidoneo ad alimentare un conflitto di interessi virtuoso; una progressività distribuita, anche per gli interventi modificativi che si sono succeduti nel tempo, sovrapponendosi al modello originario in modo erratico, ed alterandone la coerenza, con un'incidenza particolarmente onerosa per i redditi medio-bassi, specie quelli familiari.

Non è questa la sede per affrontare il tema della riforma dell'imposizione personale, riforma resa comunque di attualità dalla necessità di dare attuazione all'art. 119 della Costituzione e di avviare quindi un ampio decentramento fiscale.

Ritengo invece utile soffermarmi su alcune criticità, evidenziate dagli effetti di gettito della riforma dell'IRPEF del 2007, la cui correzione riveste carattere prioritario, sia per i profili di illegittimità che caratterizzano alcuni aspetti di rilievo del sistema vigente, sia per le positive ricadute congiunturali che una loro rimozione avrebbe sull'intero sistema.

Il punto di più evidente sofferenza dell'imposta personale, dal punto di vista giuridico, è sicuramente rappresentato dal trattamento dei redditi familiari.

Qui, è quasi superfluo precisarlo, non interessano i profili quantitativi per altro storicamente carenti nella legislazione tributaria italiana, la cui determinazione appartiene, nei limiti della ragionevolezza, alla discrezionalità del legislatore.

E' invece necessario sottolineare i diversi effetti distributivi di un modello di tributo che incida con aliquota progressiva i redditi, al netto delle deduzioni riconosciute dalla legge, rispetto ad un tributo che realizza, a parità di condizioni, il medesimo profilo distributivo attraverso detrazioni dall'imposta lorda, determinata in precedenza.

Secondo l'analisi economica i due modelli pur con alcune differenze, si equivalgono sotto il profilo distributivo. Ed infatti, a partire dal 1972, l'IRPEF era basata anche su una serie di detrazioni, in cifra fissa, graduate, dal punto di vista quantitativo, secondo le priorità stabilite di volta in volta dal legislatore.

La riforma del 2003 aveva invece abbandonato il sistema delle detrazioni di imposta, sostituendolo con due aree di deducibilità variabili, per tenere conto delle situazioni soggettive: la no-tax area che definiva il livello di reddito a partire dal quale la capacità economica iniziava ad essere espressione di capacità contributiva tassabile, e la family area che personalizzava la posizione di ciascun contribuente in relazione ai proprio oneri familiari.

Il nuovo modello aveva il pregio per il giurista di essere più trasparente e quindi immediatamente percepibile dal contribuente; ma, per ragioni legate al gettito, le deduzioni avevano, diversamente dalle detrazioni che avevano sostituito, carattere decrescente. Il modello quindi aveva in sé alcuni elementi di incoerenza distributiva,con qualche salto di imposta, che avrebbero potuto essere facilmente corretti e che invece sono stati moltiplicati dalla riforma del 2007, che aveva a sua volta sostituito le deduzioni con detrazioni, anch'esse decrescenti.

Il risultato di questa scelta poco meditata, come abbiamo sottolineato in precedenza, ha comportato a parità di reddito, un'aliquota media effettiva e soprattutto un'aliquota marginale molto più elevata per i contribuenti con carichi familiari; un'incongruenza sicuramente irragionevole ed illegittima che può essere corretta in due soli modi: o ritornando alle deduzioni o eliminando il carattere decrescente delle detrazioni.

La soluzione più logica, ma anche la più favorevole in termini di perdita di gettito per l'erario, è quella di sostituire subito le attuali detrazioni d'imposta per i carichi familiari, con deduzioni dall'imponibile , attraverso la reintroduzione della family area , che dovrebbe assorbire in una fase successiva anche gli assegni familiari: una misura semplice, che eliminerebbe una irragionevole disparità di trattamento, relativa all'aliquota implicita dell'IRPEF, più elevata per i contribuenti con familiari a carico, rispetto a tutti gli altri.

Il ritorno alla family area, potrebbe affiancarsi nel 2009 ai bonus previsti dal d.l. 185/08, mentre dall'anno successivo, queste misure una tantum dovrebbero essere riassorbite, per fin troppo evidenti ragioni sistematiche, nella family area.

Il costo per la finanza pubblica dell'eliminazione della sovrimposta occulta a carico dei redditi familiari, non dovrebbe, in base a stime prudenziali, superare i 2 miliardi di euro; dunque un risparmio per i contribuenti molto inferiore al peso dell'imposta da inflazione che nel biennio 2007/2008 sfiorerà i 7 miliardi di euro.

Se nel 2009 verrà corretta questa evidente stortura che rende il nostro sistema di tassazione dei redditi familiari non solo il meno generoso di Europa, ma anche il più arbitrario, si aprirà la possibilità di programmare negli anni successivi altri interventi finalizzati al riequilibrio del tributo.

Dall'analisi del gettito dell'IRPEF a partire dal 2002, disaggregato per categorie di contribuenti, in base ai dati pubblicati mensilmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, e delle interazioni delle variazioni del gettito tra l'IRPEF e i tributi più direttamente influenzati dalla dinamica dell'imposta personale, emergono una serie molteplice di indizi che convergono tutti nell'evidenziare una correlazione positiva tra riduzione mirata delle imposte ed emersione di nuova base imponibile.

Naturalmente si tratta solo di indizi perché nell'oscillazione del gettito dell'imposta personale entrano in gioco diverse variabili (rinnovo dei contratti di lavoro, variazione del numero degli occupati, crescita del PIL nominale, ecc…), i cui effetti possono essere soltanto stimati.

Ma se s'incrociano i dati disaggregati dei diversi anni, con la loro somma nell'intero periodo 2002/2008, la linea di tendenza, come abbiamo evidenziato in precedenza, emerge con sufficiente chiarezza.

La riduzione pari a 7500 euro della base imponibile dell'IRAP a favore dei contribuenti con non più di 5 dipendenti e la rimodulazione della no tax-area, della family area, degli scaglioni e delle aliquote nell'IRPEF accompagnata dall'estensione degli studi di settore alle società di capitali, aveva comportato tra il 2005/2006 una maggiore crescita della pressione fiscale (42,1% del PIL più 1,7 % nel 2006) ripartita in modo equilibrato tra le quattro principali imposte, nonostante tagli d'imposta per oltre 6 miliardi di euro.

Un risultato determinato da molteplici fattori (crescita dell'economia di +0,6 punti di PIL rispetto alle previsioni di bilancio, effetti superiori alle attese della rivalutazione dei beni aziendali, significativa riduzione dell'IRAP per i contribuenti minori, ampliamento dell'area della non imponibilità nell'IRPEF, ect...) tra cui una significativa riduzione dell'evasione diffusa, che il centro destra, avendo perso le elezioni, non aveva interesse a sbandierare.

Ora, poiché per effetto dell'eccessiva progressività marginale, l'IRPEF riformata nel 2007 è particolarmente esposta all'imposta da inflazione, che non solo aumenta il prelievo in misura più che proporzionale rispetto alla crescita dei redditi nominali, ma tende a colpire di più quelle tipologie di reddito, quali il lavoro dipendente che non hanno costi indicizzati all'inflazione, con effetti distorsivi che contrastano con il principio di eguaglianza, appare evidente l'opportunità, anche sotto il profilo congiunturale, in una fase recessiva, di pensare a dei correttivi idonei a riequilibrare le disparità distributive del tributo, determinate dalla stessa struttura normativa.

Più in generale il livello medio delle retribuzioni italiane indica accanto alla necessità non solo giuridica di un riequilibrio dal lato delle imposte, anche una evidente urgenza, perché l'arretramento del potere di acquisto dei salari, affiancato dall'aumento continuo del prelievo a livelli di reddito modesti, rappresenta ormai un elemento strutturale di impoverimento fiscale dei ceti medi che non può essere ignorato.

6) Aumentare il gettito delle imposte rallentando la crescita dell'IRPEF: un trade-off positivo ereditato dall'esperienza del 2006 su cui conviene confrontarsi

Ma non è affatto detto che l'obiettivo non possa essere realizzato in modo diverso, rispetto alla tradizionale rivalutazione delle detrazioni e degli scaglioni dell'IRPEF.

L'idea che qui si espone è piuttosto semplice e tiene conto sia della necessità di attenuare il peso eccessivo dell'IRPEF, specie per i redditi medio bassi; sia dell'opportunità di massimizzare in termini di efficienza impositiva, gli effetti di riduzioni fiscali di dimensione relativamente modesta, (0,3 punti di PIL in due anni) attraverso un intervento che riduca di molto la diffusa convenienza ad evadere l'imposta, con evidente effetto di traboccamento sull'IVA, ed in parte minore sull'IRAP.

Per tre anni, a partire dal 2009 tutti i redditi aggiuntivi rispetto a quelli dichiarati dalle persone fisiche nel 2008, verrebbero tassati attraverso lo strumento della tassazione separata, in base all'aliquota media di ciascun contribuente.

La progressività media, quella che indica il peso effettivo del tributo nella scala reddituale, non subirebbe variazioni di rilievo: la coincidenza dell'aliquota media con quella marginale, attraverso il dimezzamento di quest'ultima, invertirebbe le aspettative rispetto alla convenienza ad evadere, che attraversa in modo trasversale tutte le categorie reddituali, a partire dal lavoro dipendente.

Il nuovo modello impositivo temporaneo, che qui si propone all'attenzione degli studiosi, non solo dei giuristi, è finalizzato innanzitutto a ridurre il peso eccessivo dell' IRPEF, sui redditi di lavoro dipendente, i più penalizzati, alla luce dei dati del gettito dell'imposta nel 2007/2008, dalla contrazione dei primi due scaglioni reddituali e dalla revisione della struttura delle aliquote, operate dalla riforma Visco e dal drenaggio fiscale.

Il forte abbattimento dell'aliquota marginale accompagnato da un inasprimento delle sanzioni e dall'integrazione degli studi di settore con i dati aggiornati dal redditometro, scoraggerebbe poi i comportamenti scorretti, relativamente ai redditi soggetti a dichiarazione, rendendo l'evasione meno conveniente e più rischiosa di quanto lo sia attualmente.

Lo strumento proposto, nell' attuale rapporto distributivo del gettito tra le principali imposte, presenta alcuni vantaggi sia diretti sia indiretti, rispetto alla rivalutazione delle detrazioni e all'ampliamento degli scaglioni, che elenco qui di seguito per memoria.

I° La riduzione dell'incremento del prelievo si applicherebbe a tutti i redditi, non si limiterebbe quindi a correggere alcuni effetti distorsivi, ma tenterebbe di eliminarne le cause per tutti i contribuenti, valorizzando il ruolo unificante dell'imposizione personale, che si gioverebbe del contenimento dell'evasione.

II° Pur avendo evidenti effetti anticiclici, l'intervento proposto comporterebbe nella fase recessiva che sta attraversando l'economia mondiale, un minore rallentamento del gettito del tributo, sia rispetto a riduzioni estese a tutti i redditi, applicate nella fase espansiva del ciclo, sia a misure di recupero del drenaggio fiscale basate sulla rivalutazione degli scaglioni e delle detrazioni, che prima o poi dovrebbero essere comunque adottate, e che avrebbero anch'essi effetto esteso a tutti i redditi e non solo alla frazione aggiuntiva.

Neutralizzerebbe integralmente, anticipandone gli effetti correttivi, il nuovo drenaggio fiscale, ma recupererebbe solo in parte quello pregresso, la cui riduzione verrebbe affidata alla ripresa economica e alla maggiore crescita dei redditi reali.

Il costo in termini di minor gettito sarebbe quindi, almeno nella fase di recessione del 2009, molto minore, perché il regime fiscale più favorevole si applicherebbe solo ai redditi aggiuntivi, rispetto a quelli prodotti nel 2008 con la conseguenza, del tutto irrealistica in caso di un effetto nullo sul recupero di evasione, di una perdita di gettito di 760 milioni di euro per ogni punto di crescita tendenziale dell'IRPEF.

III° Ridurrebbe di molto, in presenza di alcune condizioni che esamineremo, la convenienza ad evadere per tutti i contribuenti; l'esperienza del 2006 consente di ritenere che le riduzioni d'imposta così congegnate, avrebbero effetti moltiplicativi sul gettito, appena il ciclo volgerà al bello.

Lascerebbero quindi spazio per ulteriori interventi correttivi sulla struttura del tributo non meno urgenti.

Si pensi alla detrazione d'imposta di 800 euro riconosciuta per il coniuge e gli altri familiari a carico la cui fruibilità è tuttora limitata ai soggetti il cui reddito annuo non superi i 2854 euro: l'equivalente in euro di cifre espresse in lire in tempi remoti, coerente con una struttura dell'imposta e del minimo imponibile affatto diversa.

Una disposizione che evidenzia un forte disallineamento rispetto alla quota di reddito non tassabile per tutti i contribuenti, (da 2 a 3 volte maggiore) priva di ragionevolezza.

Si consideri inoltre il ruolo insignificante svolto dalle deduzioni, quasi tutte limitate al 19% dell'effettivo onere sopportato dal contribuente, quindi con un abbattimento massimo dell'8,5% dell'imposta. Una soluzione razionale potrebbe essere quella di ridurre il loro numero, ma di consentire di portare in deduzione integralmente l'onere sopportato,

in modo da realizzare, in parallelo con la riduzione dell'aliquota marginale, un efficace contrasto di interessi, che scoraggi l'evasione.

IV° Consentirebbe inoltre di rinnovare i contratti di lavoro, tassando tutti gli incrementi reddituali (contrattuali, per lavoro straordinario, per premi di produttività) con un'aliquota dimezzata per tre anni; creerebbe quindi le condizioni che favorirebbero rinnovi contrattuali ben più generosi di quelli che il sindacato potrebbe prevedibilmente, spuntare in assenza di misure di questo tipo, in una fase di recessione internazionale.

Ridurrebbe poi la posizione di vantaggio della Stato quando rinnova i contratti dei propri dipendenti, dimezzando il peso della ritenuta a suo favore sui redditi aggiuntivi.

In ogni caso al termine del periodo triennale i recuperi di base imponibile sia nell'IRPEF sia nell'IRAP e nell'IVA, offrirebbero le risorse per una corrispondente, prevedibilmente consistente, riduzione del prelievo nell'IRPEF.

Questo modello di rallentamento della crescita dell'imposta personale che non costituisce un lusso per tempi migliori, ma un mezzo per utilizzare una manovra tributaria a carattere congiunturale di dimensioni contenute, per avviare una ricomposizione unitaria del sistema tributario, a partire dall'imposta personale, che favorisca l'emersione di una quota ragionevolmente ampia dell'economia irregolare, per poter innestare un ciclo virtuoso, presuppone alcune condizioni.

La prima è rappresentata dalla necessità di affiancare al nuovo modello impositivo, due clausole di salvaguardia; la prima è che in caso di accertamento di violazioni di disposizioni tributarie, che evidenzino minori imposte dichiarate o indebite deduzioni, le maggiori imposte vengano determinate secondo le norme e con le aliquote ordinarie.

La seconda condizione, finalizzata a restituire una qualche deterrenza al sistema sanzionatorio, dovrebbe essere quella di limitare, per i contribuenti che abbiamo beneficiato del regime agevolato per i redditi aggiuntivi, lo sconto delle sanzioni, in sede di accertamento con adesione, entro il limite massimo della metà del minimo .

Accanto a questi correttivi di semplice buon senso, che completano il quadro delle misure fiscali di tipo congiunturale ma ad effetti strutturali illustrate in precedenza, occorrerà concentrare l'attenzione su un percorso di riforma ben più ampio, che dovrà necessariamente affrontare alcuni dei principali nodi del sistema tributario: per tutti la tassazione dei redditi familiari, il regime forfetario e la riforma degli studi di settore, il sistema sanzionatorio e il contenzioso.

Questioni apparentemente diverse, ma fortemente interdipendenti, che dal mio punto di vista, hanno lo scopo di affiancare alle misure congiunturali tampone di politica tributaria pari a 0,6 punti di PIL nel biennio 2009/2010, illustrate in precedenza, un ruolo più attivo della politica tributaria, con il duplice obiettivo di favorire l'emersione di una quota significativa dell'economia irregolare e di rendere più competitivo sotto il profilo tributario il *Sistema Italia*, appena l'economia ricomincerà a crescere.

La necessità di riportare la politica tributaria fuori dal limbo in cui la ha relegata con troppa fretta il DPEF 2009/2013, non risponde solo a preoccupazioni, per altro credo non irrilevanti, di tipo giuridico.

Numerosi osservatori di diverso orientamento politico hanno sottolineato la necessità di attuare una manovra strutturale di dimensioni almeno doppie rispetto a quella varata attualmente dal Governo, ed incentrata prevalentemente su misure di contenuto tributario.

Tra i contributi più recenti si segnala sia l'intervento del prof. Nicola Rossi, che ha manifestato apprezzamento per la scelta di rigore nella tenuta dei conti pubblici operata da Tremonti, ma ha anche sottolineato l'urgenza di un più ampio trade-off tra risparmi di spesa e politica tributaria per disegnare uno scenario attivo di politica economica a carattere non solo congiunturale, di cui non vi è riscontro nel d.l. 29-11-08 n. 185.

Sotto questo profilo mi sembra ancora più interessante la nota di aggiornamento dell'11 dicembre al 3° rapporto di previsione 2009/2011 del centro di ricerca "Economia reale" diretto dal Senatore prof. Mario Baldassarri.

Anche questo Rapporto conferma la necessità di tenere sotto stretto controllo i conti pubblici, perché stima che ad un punto di maggiore disavanzo corrisponderebbero, data la dimensione del debito pubblico, oneri aggiuntivi dal lato degli interessi di pari importo.

Ma l'aspetto più interessante del rapporto è rappresentato dalla parte tributaria. Secondo "Economia Reale" l'Italia ha bisogno di uno shock fiscale pari ad almeno 30 miliardi di euro da finanziare con tagli di spesa (come esercizio e contributo alla riflessione: sussidi a fondo perduto, acquisti di beni e servizi della P.A., omogeneizzazione ed allungamento dell'età pensionabile) tali da garantire gli equilibri finanziari, ma anche di consentire un forte sgravio alle famiglie per circa 14 miliardi di euro,(raddoppio delle deduzioni per carichi di famiglia e/o quoziente familiare), un alleggerimento delle imposte alle imprese per circa 12 miliardi (eliminazione di salari e stipendi dalla base imponibile dell'IRAP) e circa 4 miliardi di maggiori investimenti in infrastrutture".

L'aspetto più interessante del rapporto è rappresentato dalle stime sull'evoluzione del PIL reale formulate da "Economia Reale" che, in base alla manovra di fine novembre del Governo, è stimato in crescita nel triennio 2009-2011 per soli 15 miliardi, mentre con l'intervento fiscale proposto dal Rapporto, la previsione è quella di una crescita di 40 miliardi.

Un dato quest'ultimo che deve fare riflettere, perché le stime del prof. Baldassarri sul carattere depressivo della manovra di bilancio 2007/2008 impostata da Padoa-Schioppa e Visco si sono dimostrate purtroppo in assoluto le più vicine al dato reale.

Ovviamente, come giurista questo elemento fattuale è il solo a cui possa fare riferimento, senza avventurarmi in terreni che non mi appartengono.

Osservo soltanto, per quel poco di conoscenza che ho del sistema tributario, ma anche per l'attenzione e il rispetto che porto alla complessità, alle particolarità, e alle diversità, economico-sociali, ma non solo, che caratterizzano, poco importa se non sempre con un segno positivo la nostra Comunità Nazionale, che cerco di conoscere e di comprendere nelle diverse specificità per poterle confrontare con gli effetti prodotti dall'ordinamento tributario, che un manovra delle dimensioni proposte da "Economia Reale" avrebbe, almeno per la componente fiscale largamente maggioritaria, effetti positivi sicuramente più ampi di quelli stimati nel Rapporto.

Il quale, interpreta con sensibilità giuridica i due nodi più rilevanti sotto il profilo economico della debolezza italiana di origine tributaria: la famiglia da dove la ricchezza trae origine, e l'impresa che è il luogo che la produce.

Le due entità in cui il sistema tributario italiano più si differenzia da quello delle altre grandi economie europee, con una quota d'imposte dirette sul totale delle entrate dello Stato del 2007 pari a 273,844 miliardi su un totale di 468,003 ovvero il 59%.

Un dato fortemente squilibrato, che spiega la perdita di competitività fiscale dell'Italia, il prosperare dell'evasione nelle aree economicamente più solide e il dilagare dell'economia irregolare in quelle meno avvantaggiate, e che senza un processo di riforma tributaria idoneo a ricondurre ad unità e a sistema, le diverse imposte, determinerà con l'avvio del decentramento fiscale non più rinviabile, molte delusioni per i contribuenti delle Regioni più favorite, che scopriranno che la soluzione dell'equazione "Federalismo Fiscale", sarà più tasse per tutti! Con il corollario di ulteriori dosi di assistenzialismo nelle aree e nei settori marginali ed ulteriori perdite di competitività per il Sistema Italia.

7) Conclusioni

La crisi dell'economia internazionale non solo rimette in Italia la politica tributaria al centro della politica economica ma nell'arretramento di tutte le principali economie europee, quando l'economia si rimetterà in moto, collocherà tutti i principali Paesi europei sullo stesso piano di partenza, La crisi può essere quindi un'opportunità da non perdere, per rimuovere le cause, anche di origine fiscale, che hanno frenato la crescita italiana negli ultimi dieci anni.

Ma su questo terreno è necessario si diffonda la consapevolezza che la modernizzazione del sistema tributario è cosa ben diversa dall'utilizzazione dell'alibi dell'evasione per aumentare ancora le imposte essenzialmente a chi già le paga.

Tutti i maggiori centri di ricerca hanno sottolineato la necessità di misure ampie di sostegno all'economia e alle famiglie, ed "Economia Reale" in particolare ha proposto una manovra shock pari a 30 miliardi di euro, da reimettere nel circuito economico attraverso investimenti e soprattutto consistenti tagli d'imposta per famiglie ed imprese.

Una scelta coraggiosa perché recupera le risorse necessarie, attraverso i risparmi nei costi di funzionamento nella P.A.,con l'allungamento per tutti dell'età pensionabile e con la soppressione dei contributi a fondo perduto ed altri benefici a pioggia al sistema delle imprese; riducendo gradualmente il ruolo dell'intermediazione pubblica della ricchezza.

Qui invece abbiamo cercato di comprendere, nei limiti in cui la lettura dei dati fiscali, non sempre sufficientemente disaggregati od omogenei lo consenta, l'effetto delle politiche tributarie degli ultimi sei anni, sull'economia e sulla società italiana.

Da quei numeri emerge con sufficiente chiarezza che una politica tributaria che voglia perseguire l'obiettivo di realizzare una distribuzione più equilibrata degli oneri fiscali tra tutti i contribuenti, in una società articolata, frazionata e complessa quale la nostra, non può basarsi solo su aumenti d'imposta indiscriminati, impiego a piene mani di strumenti di illusione finanziaria, discriminazioni qualitative irrazionali, ampliamenti artificiosi delle basi imponibili, retroattività tanto diffuse quanto irragionevoli, sconti fiscali ai gruppi meglio organizzati e politicamente influenti.

Quindi, partendo da un'analisi che mi sembra realistica degli effetti sul gettito delle riduzioni mirate dell'IRPEF e dell'IRAP, a favore dei contribuenti minori, attuate nel periodo 2004/2006, ho proposto, in un orizzonte di interventi a sostegno dell'economia e

delle famiglie che si colloca, anche per dimensioni, all'interno di un quadro di compatibilità finanziaria omogeneo a quello del d.l. 185/08, una riduzione dell'incremento dell'IRPEF per tutti i contribuenti, per i prossimi tre anni, non soltanto a dare ossigeno all'economia in una difficile fase congiunturale, ma finalizzato a riequilibrare il sistema, anche dal punto di vista distributivo l'obiettivo è quello di concentrare le riduzioni di imposta nell'IRPEF in modo da agevolare l'emersione di imponibili occultati non soltanto dell'imposta personale, ma di favorire l'estensione degli effetti alle principali imposte. E' mia convinzione che una politica tributaria che non guardi solo al gettito delle singole imposte, ma ponga al centro del sistema tributario il contribuente, cittadino o impresa, la cui capacità contributiva, non può essere la somma algebrica di imposte ed agevolazioni, non coordinate a sistema, avrebbe effetti anche in termini di recupero di gettito ben più efficaci rispetto a strumenti sperimentati in un passato recente, che si affidano alla moltiplicazione degli adempimenti burocratici e alla tracciabilità delle operazioni. Le quali, in un sistema caratterizzato da evasione ed economia irregolare diffusa, hanno il prevedibile risultato di moltiplicare soltanto l'uso del contante, ed aumentare i costi impliciti dell'evasione, senza ridurla significativamente.

Conclusivamente il ragionamento che ispira questa proposta si basa su due considerazioni: la prima muove dalla convinzione che il Governo dovrà comunque presto, magari tra qualche mese ed in condizioni di bilancio più difficili, per il perdurare della crisi economica, ridurre l'imposta sul reddito personale per la maggioranza dei contribuenti, specie le famiglie, eccessivamente penalizzate dalla riforma Visco.

Appare allora più razionale anticipare queste riduzioni, con un intervento mirato, che abbattendo per tre anni la progressività marginale dell'IRPEF, eviti che almeno dieci milioni di italiani, sfiorati ma non beneficiati dei sostegni alle famiglie, decisi con il d.l. 185/08, si trovino, nel 2009, con minori disponibilità di reddito di origine tributaria, in condizioni sempre più prossime ai contribuenti, destinatari delle misure di sostegno una tantum decise quest'anno.

La seconda considerazione connessa con la prima, muove dalla constatazione che, in una realtà dualista come quella che caratterizza il nostro Paese, un'imposizione personale disegnata essenzialmente sulle realà economicamente più sviluppate, è insopportabile e produce effetti devastanti nelle aree in ritardo di sviluppo. Una politica tributaria che affronti questo nodo irrisolto, con misure congiunturali del tipo di quelle illustrate in precedenza avrebbe il vantaggio, attraverso l'emersione di una quota significativa di economia irregolare, di favorire, oltre il dato congiunturale, la

trasformazione del sistema tributario, secondo linee di maggiore equilibrio distributivo ed efficienza economica. Una proposta quindi che pur ritenendo insufficienti sotto il profilo quantitativo le misure adottate dal Governo con il d.l. 185/08, si colloca in larga parte all'interno di quel quadro economico, nelle convinzione che la concentrazione degli effetti di riduzione dell'IRPEF sulle aliquote marginali possa rappresentare un elemento di inversione di tendenza, con effetti positivi sinergici per l'intero sistema tributario.

BIBLIOGRAFIA

BALDINI M.- BOSI P., L'equità in tre riforme, in www.lavoce.info;

BOERI T.-GUISO L., Ma è possibile tagliare le tasse?, in www.lavoce.info;

DE MITA E., Il diritto penale non è un mezzo antievasione, Il Sole 24 ORE 11 maggio 2008;

DE MITA E., Federalismo: immagine della politica italiana, Il Sole 24 ORE 5 ottobre 2008

DE MITA E., Nelle liti Stato-Regioni la Consulta chiama la UE, Il Sole 24 ORE 19 aprile 2008

ECONOMIA REALE, a cura di Mario Baldassarri, Terzo rapporto di previsione 2009/2011,

ECONOMIA REALE, Crisi finanziaria e crisi reale: quanto costa, quanto dura, come uscirne, nota di aggiornamento 11 dicembre 2008 in www.economiareale it

GALLO F., Le ragioni del fisco-Il mulino 2007;

GILARDI B., L'evasione fiscale e i patti sull'imposta, in www.ssef.it;

FASSINA S., Il decreto Berlusconi taglia le tasse ad alcune categorie, Financial Times, 18 dicembre 2008;

FAUSTINO F., Federalismo fiscale: una simulazione degli effetti sui trasferimenti ai comuni in base al DDL Calderoli, in www.federalismi.it;

GENTILE A., L'attuazione del prelievo in chiave federale, in www.federalismi.it;

GROPPI T., Il federalismo fiscale nel quadro costituzionale, in www.federalismi.it;

LUPI R., Evasione fiscale e diversa rilevabilità della capacità economica, in Rassegna Tributaria, n. 6/2007, p. 1649;

LUPI, Una distorsione evidente con troppe scusanti, Il Sole 24 ORE 10 marzo 2008

M.E.F., Pubblicazione mensile di statistiche tributarie

NENS, Dottrina e prassi di un federalismo consapevole, (Dossier), Novembre 2008;

NENS, Le 55 iniziative del governo Prodi per combattere l'evasione e l'elusione fiscale e far emergere il vero reddito imponibile, (Dossier), Novembre 2007;

PALUMBO G., L'elusione fiscale e il concetto di abuso di diritto, in www.ssef.it;

PESOLE D., Fisco soft sui salari: spinta al PIL, Il Sole 24 ORE 6 gennaio 2008

PISCINO E., Il decreto legge e l'esenzione ICI per l'abitazione principale, in www.ssef.it;

RAPPORTO SVIMEZ, Previsioni per le regioni italiane nel 2008-2009. Valutazione dell'impatto dell'abolizione dell'ICI., Dicembre 2008;

ROSSANO C., La forma di governo nella prospettiva delle riforme costituzionali, in www.federalismi.it;

SANDULLI M.A., Forum sull'art. 20 del D.L. n. 185/2008 (con interventi di Mario P. Chiti, Diana-Urania Galetta, Francesco Volpe), in www.federalismi.it;

TEA A., Misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro: la detassazione degli straordinari, in Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, in www.ssef.it;

TREMONTI G., La paura e la speranza 2007

La nuova disciplina degli appalti pubblici: il requisito della regolarità fiscale ed il suo "accertamento preventivo".

di Laura Letizia

1. Introduzione; 2. Il requisito della regolarità fiscale nell'ordinamento comunitario e nazionale; 3. La responsabilità solidale dell'appaltatore per gli adempimenti fiscali del subappaltatore; 4. Conclusioni.

1. Introduzione

Gli appalti pubblici di lavori, servizi e forniture, settore economico di grande rilevanza sul piano nazionale ed europeo per il ruolo di regolazione dell'ordinamento e di gestione assunto dal Pubblico in veste di attore-committente, sono stati investiti, negli ultimi anni, da un'intensa attività riformatrice volta alla realizzazione dell'obiettivo comunitario della massima, più efficace e più trasparente concorrenza da realizzarsi attraverso: "un'allocazione efficiente delle risorse per migliorare la qualità dei servizi pubblici, stimolare la crescita economica, la competitività e la creazione di posti di lavoro".[1]

Dall'ultimo decennio dello scorso secolo, com'è noto, una crisi congiunturale profonda con ripercussioni di carattere sociale ed economico ha interessato il mercato degli appalti pubblici ed, in particolar modo, degli appalti di lavori, la cui origine, sebbene scaturente da un insieme complesso di fattori, può essere senz'altro ricondotta anche alle numerosi ipotesi di irregolarità fiscale conseguente a fenomeni di evasione ed elusione degli obblighi tributari imposti (non solo) agli appaltatori.

Una grave alterazione della concorrenza e della par condicio a danno delle imprese più rispettose delle norme tributarie applicabili al settore è stata conseguenza inevitabile, rendendo necessario l'intervento del Legislatore interno che, nel rispetto delle nuove norme comunitarie, ha introdotto più incisivi strumenti di responsabilizzazione e sanzioni più mirate per contrastare il proliferare di fenomeni degenerativi degli obblighi fiscali posti in essere, in special modo, dalla scarsamente controllata filiera dei subappalti.

Le riflessioni che seguono attengono a questioni particolarmente significative, direttamente connesse alle problematiche ora evidenziate: l'analisi del requisito di ordine

[1] Cfr. COM (1998) 143 def., *Gli appalti pubblici nelle Comunità europee,* 11 marzo 1998.

generale della regolarità fiscale nelle gare ad evidenza pubblica e talune questioni applicative originate dall'entrata in vigore della previsione estensiva dell'accertamento preventivo delle ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente posto a carico, seppur con effetti giuridici differenti, dell'appaltatore, del subappaltatore e del committente.

Riguardo al primo aspetto, l'indagine condotta ha consentito di evidenziare – tra l'altro - che il rispetto della regolarità fiscale, condictio sine qua non per la partecipazione alle gare ad evidenza pubblica, rappresenta per la Pubblica Amministrazione committente elemento ineludibile per l'effettiva realizzazione del primario interesse teso all'individuazione del miglior contraente.[2]

Quanto al secondo aspetto indagato e relativo alle previsioni normative conseguenti al mancato accertamento preventivo della regolarità fiscale, introdotte dalla disciplina prevista dal D. L. n.223/2006,[3] in rafforzamento del precetto generale del decreto attuativo della c.d. Riforma Biagi, emerge in tutta evidenza la volontà del Legislatore di porre un efficace freno alle deviazioni deresponsabilizzanti degli obblighi di carattere tributario incidenti negativamente sia sul regime della libera concorrenza che sulle casse dell'Erario.

Le novità introdotte dal Codice dei contratti pubblici e dalle nuove norme interne coniugate alle trasformazioni indotte dalle direttive comunitarie, consentono, dunque, alla disciplina degli appalti di perseguire una rinnovata concezione dell'interesse pubblico, strumento funzionale al mercato ed elemento fondamentale per garantire la piena operatività del confronto concorrenziale, valore da promuovere e tutelare.[4]

In tale innovativo contesto, le norme sulle procedure ad evidenza pubblica richiedono un'interpretazione, integrazione ed attuazione rispettosa dei principi che

---

[2] Il D. Lgs. n. 163/2006, elencando puntualmente i soggetti che possono rendersi affidatari dei contratti pubblici (art. 34) ne specifica anche i requisiti (art. 35 ss.). Le previsioni normative relative alla possibilità di far luogo anche all'istituto dell'*avvalimento* (artt. 49- 50) comportano, naturalmente, la puntuale individuazione dei principi ad esso applicabile fermo restando, in ogni caso, che i requisiti di ordine generale e morale devono essere direttamente posseduti dai soggetti partecipanti, siano essi associanti (*capogruppo o consorzi*) o associati (*mandanti o consorziati esecutori*). Cfr., *pluribus*, CdS, v, 18 ottobre 2001, n. 5517; v, 30 gennaio 2002, n. 507; v, 6 giugno 2002, n. 3185 nonché, TAR Veneto, I, 3 marzo 2004, n. 467. In tema, MANGANI, *Avvilimento e subappalto*, in *Giust. Amm.*, 3/2007.

[3] Il D. L. n. 223/2006 (*Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonchè interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale*), convertito in L. n. 248/2006, enuclea negli artt. 28-33 le "*disposizioni dirette ad incrementare il livello di adempimento degli obblighi fiscali dovuti dai subappaltatori per i propri dipendenti*".

[4] Il diritto comunitario come è noto, incide nel nostro ordinamento giuridico sia sul piano legislativo (prevalenza del diritto comunitario sul diritto interno, obbligo di recepimento delle direttive, direttive *self executing*, immediata applicabilità dei regolamenti comunitari) sia sul piano amministrativo (interventi della Commissione in materia di aiuti alle imprese, tutela della concorrenza, imposizione, *etc.*) sia sul piano giudiziario, (principi affermati dalla Corte di Giustizia). Cfr. CACACE, *L'idoneità degli operatori economici all'esecuzione di lavori pubblici: un filo conduttore che lega istituti vecchi e nuovi del Codice unificato degli appalti*, relazione, *Il codice unificato degli appalti: nuovi e vecchi istituti*, Roma 11 aprile 2006.

regolano e strutturano il mercato interno rispetto al cui funzionamento il mercato degli appalti pubblici e l'efficienza della spesa pubblica giocano un ruolo centrale.

Il recepimento delle due nuove Direttive da parte dei singoli Stati membri ha creato, dunque, occasioni rilevanti per rendere il settore più aperto e competitivo attraverso strumenti atti a garantire flessibilità, libertà di azione e di scelta dell'amministrazione aggiudicataria nel rivolgere la propria richiesta al mercato ed assicurano il pieno rispetto dei principi di parità, trasparenza, non discriminazione e concorrenza. Pur tuttavia, a più di due anni dall'approvazione del Codice, dopo ben tre decreti correttivi e diverse modifiche introdotte anche in sede di Leggi Finanziarie, il quadro normativo interno appare talvolta incerto, richiedendo la necessaria connessione della nuova cornice di riferimento alla prassi applicativa e ai suoi protagonisti: le stazioni appaltanti e il complesso dei regolatori.[5]

Il requisito della regolarità fiscale

Il Trattato istitutivo della Comunità europea non prevede alcuna norma che direttamente disciplini gli appalti pubblici e l'unico richiamo, contenuto nel co. 2 dell'art. 163 TCE (art. 179 CEE), si limita a prevedere che la Comunità (l'Unione) si propone per il campo della ricerca e dello sviluppo tecnologico di: "permettere alle imprese di sfruttare appieno le potenzialità del mercato interno grazie, in particolare, all'apertura degli appalti pubblici nazionali".[6]

La materia, dunque, è retta sostanzialmente da Direttive, la cui funzione è coordinare le norme nazionali che regolano tale settore economico con l'obiettivo

[5] Cfr. CLARICH, FIORENTINO, *Appalti e concessioni: regole e prassi per il mercato*, *Astridonline,* aprile 2006.

[6] Nonostante l'assenza di specifiche disposizioni in proposito, nel T.C.E. ed, in seguito nel Trattato dell'Unione, sono stati comunque espressi i principi informatori e gli indirizzi fondamentali dell'intera produzione normativa comunitaria in materia di appalti pubblici, strettamente connessi con l'obiettivo della progressiva integrazione economica dei singoli Stati membri attraverso la creazione di un mercato comune. Ci si riferisce in particolare, ai principi relativi al diritto di stabilimento (artt. 52 ss.), alla libera circolazione dei beni (artt. 30 ss.) e dei servizi (artt. 59 ss.) all'interno della Comunità. Tali disposizioni, a loro volta, trovano base comune nel generale divieto di discriminazione (art. 7) effettuato in base alla nazionalità e nel corrispondente principio del c.d. *trattamento nazionale*, che comporta il divieto di ogni disposizione legislativa, regolamentare o amministrativa, nonché di ogni prassi amministrativa, atta a restringere o ad ostacolare, all'interno di ciascuno Stato, la circolazione dei prodotti ovvero l'accesso e l'esercizio delle attività economiche di cittadini ed imprese di altri Stati membri, non solo mediante l'adozione di misure espressamente differenziate ma anche di quelle che, seppure indistintamente applicate, non garantiscano una sostanziale parità di trattamento. Cfr., VANNI D'ARCHIRAFI, *La dinamica delle direttive comunitarie sugli appalti pubblici e le problematiche del loro recepimento negli Stati membri*, in *Riv. Pol. Ec.*, 1994, n. 8/9; BONCOMPAGNI, BOZZI, CHITI ET ALTERI, *Gli appalti pubblici nella disciplina comunitaria*, Milano, 1996; CASSESE, *La signoria comunitaria sul diritto amministrativo,* in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, vol. 12, 2002, fasc. 2/3; LAURIA, *Appalti pubblici e mercato unico europeo*, Milano, 2003; CHITI, GRECO (*a cura di*) *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, 2007.

principale di precisarne la portata e, quindi, agevolare l'applicazione dei principi generali nel contesto generale degli appalti pubblici. Questi principi, conseguentemente, sono volti a favorire l'interpretazione delle norme contenute nelle Direttive, colmandone eventuali lacune e, queste ultime, nel loro insieme, tendono ad applicare le norme europee volte ad assicurare la libera circolazione delle persone e delle merci, la libera prestazione dei servizi nell'Unione europea[7] oltre che i principi elaborati dalla Corte di Giustizia in tema di parità di trattamento, di non discriminazione, di mutuo riconoscimento, di proporzionalità e di trasparenza.[8]

Il fine primario di tale normativa è garantire a tutti gli operatori dell'Unione il diritto di partecipare, in assoluta parità di condizioni e in piena trasparenza, alle gare pubbliche indipendentemente dallo Stato membro in cui avviene l'aggiudicazione in ossequio al principio della libera concorrenza per il vitale settore economico delle commesse pubbliche con l'obiettivo complementare di salvaguardare l'equilibrio finanziario delle stazioni appaltanti nel timore che le stesse, nell'aggiudicare un appalto, possano lasciarsi guidare da considerazioni non strettamente economiche.[9]

---

[7] Cfr. il secondo *Considerando* della Direttiva 2004/18/CEE. Pur nel silenzio della Direttiva 2004/17/CEE, i principi indicati sono, comunque, ad essa applicabili rispetto alle amministrazioni aggiudicatrici. Per i contributi sulle nuove direttive, cfr., BANDINI ZAGNINI, *Appalti pubblici di forniture e servizi: secondo la direttiva n. 2004/18/CE*, Torino, 2006; GAROFOLI, SANDULLI, (*a cura di*), *Il nuovo diritto degli appalti pubblici nella direttiva 2004/18/CEE e nella Legge comunitaria n. 62/200,* Milano, 2005; FIORENTINO, LACAVA (*a cura di*), *Le nuove direttive europee degli appalti pubblici*, *Giorn. Dir. Amm.*, quad., 9, Milano, 2004; ARROWSMITH, *An assessment of the new legislative package on Public Procurement*, in *Common Market Law Review*, 2004, 1277 ss.; BOVIS, *The new public procurement regime: a different perspective on the integration of public markets of the European Union*, in *European Public Law*, 2006, 73 ss.; ARNOULD, *Secondary policies in public procurement: The innovations of the new directives*, in *Public Procurement Law Review*, 2004, 187 ss.; WILLIAMS, *The new procurement directives of the European Union*, in *PPLR*, 2004, 153 ss; MESSINA, *Le nuove direttive comunitarie in materia di appalti pubblici*, in *Dir. Com. Int.*, 1/2005, 97 ss.; PROTTO, *Il nuovo diritto europeo degli appalti*, in *Urb. App.*, 7/2004, 755 ss. Per una ricostruzione del percorso storico-normativo della *policy* comunitaria in materia di appalti pubblici e, più in generale, sul ruolo della P.A. in tale settore, cfr., CASSESE, *La nozione comunitaria di pubblica amministrazione*, in *Gior. Dir. Amm.*, 1996, 915 ss.; LAURIA, *Appalti pubblici e mercato unico europeo*, Torino, 1991 nonchè, dello stesso A., *I pubblici appalti, disciplina comunitaria e giurisprudenza italiana*, Milano, 1988; CHITI, *L'organismo di diritto pubblico e la nozione comunitaria di pubblica amministrazione*, Bologna, 2000; CIANFLONE, GIOVANNINI, *L'appalto di opere pubbliche*, Milano, 2003.

[8] Cfr., ancora, il secondo *Considerando* della Direttiva 2004/18/CEE e il nono *Considerando* della Direttiva 2004/17/CEE. Per un esame della portata dei suddetti principi, appaiono significative le considerazioni svolte al riguardo dalla Commissione europea il 29 marzo 2000, in *G.U.C.E.* c-121/2. Sul principio comunitario di eguaglianza quale garanzia di sviluppo per la concorrenza effettiva nell'attribuzione e esecuzione degli appalti pubblici, cfr., tra gli altri, CASSIA, *Contracts public et principe communautarie d'ègalitè de traitement*, RTDE, 2002, 412 ss.; FIORENTINO, *Appalti e concorrenza nel Codice unico sugli appalti pubblici*, relazione, *Regole e strategie per gli acquisti pubblici nel nuovo contesto normativo*, Roma, 31 marzo 2006 .

[9] Tale obiettivo é espresso sia nelle premesse delle due nuove Direttive c.d. *procedurali*, (2004/17/CEE; 2004/18/CEE) in cui si sottolinea che un'ampia concorrenza serve ad "*assicurare un'utilizzazione ottimale delle finanze pubbliche*" sia nella recente giurisprudenza in materia. Sul punto, cfr, CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, causa C-380/98, 3/10/2000, in *Racc.* 2000, I-8035; causa C-470/99, 12/12/2000, in *Racc.*, 11617; cause riunite 285/99 -286/99, 27/11/2001, in *Racc.*, 9233; causa C-18/01, 22/5/2003, in *Racc.*, 5321. Sui rapporti tra ordinamento nazionale e comunitario, tra gli altri, ROSSI, *Rapporti fra norme comunitarie e norme interne*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 1997, XII.

Il coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici, inteso ad assicurare procedure concorrenziali e non discriminatorie nelle gare ad evidenza pubblica nonchè un'allocazione ottimale delle risorse attraverso la scelta della migliore offerta richiede, tra l'altro, il rispetto del requisito della regolarità fiscale espressamente previsto nel D. Lgs. n. 163/2006, con il quale è stato approvato il Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, in attuazione delle Direttive 2004/17/CEE e 2004/18/CEE.

Nel Capo II, infatti, l'art. 38, dedicato ai requisiti di ordine generale, dispone al 1° comma, lett. g), l'esclusione dalla partecipazione alle procedure di affidamento delle concessioni, degli appalti, dei relativi subappalti e dalla stipula dei rispettivi contratti, di coloro che: "hanno commesso violazioni, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti". [10]

Nel 2° comma, la norma prevede che il soggetto interessato alla partecipazione alla gara deve fornire alla stazione appaltante una: "dichiarazione sostitutiva, resa in conformità alle disposizioni del D.P.R. n. 455/2000" che - per quanto attiene al requisito di cui si tratta – ha valore auto-attestativo del regolare adempimento degli obblighi tributari.[11]

Su richiesta della stazione appaltante e relativamente ai tributi amministrati dalla Agenzia delle Entrate, il candidato o il concorrente è ulteriormente tenuto a produrre: il "certificato dei carichi pendenti risultanti al sistema informativo dell'anagrafe tributaria", approvato con provvedimento della stessa Agenzia il 25 giugno 2001.[12]

---

[10] La disposizione era precedentemente contenuta nell'art. 12, lett. *e)*, D. Lgs. n. 157/1995 (*Attuazione della direttiva 92/50/CEE in materia di appalti pubblici di servizi*), abrogato dall'art. 256, D. Lgs. n. 163/2006.

[11] L'art. 38, D. Lgs. n. 163/2006, dispone, inoltre, al co. 3 che: "*Ai fini degli accertamenti relativi alle cause di esclusione di cui al presente articolo, si applica l'art. 43, D.P.R. n. 445/2000; resta fermo, per l'affidatario, l'obbligo di presentare la certificazione di regolarità contributiva di cui all'art. 2, D. L. n. 210/2002, convertito in L. n. 266/2002 e di cui all'art. 3, co. 8, D. Lgs. n. 494/1996 s.m.i.*". Il co. 4, ancora, dispone che: "*Ai fini degli accertamenti relativi alle cause di cui al presente articolo, nei confronti di candidati o concorrenti non stabiliti in Italia, le stazioni appaltanti chiedono se del caso ai candidati o ai concorrenti di fornire i necessari documenti probatori, e possono altresì chiedere la cooperazione delle autorità competenti*. Infine, il co. 5, stabilisce che: "*Se nessun documento o certificato è rilasciato da altro Stato dell'Unione europea, costituisce prova sufficiente una dichiarazione giurata, ovvero, negli Stati membri in cui non esiste siffatta dichiarazione, una dichiarazione resa dall'interessato innanzi a un'autorità giudiziaria o amministrativa competente, a un notaio o a un organismo professionale qualificato a riceverla del Paese di origine o di provenienza*".

[12] Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 giugno 2001 è stato approvato il *modello* di *certificazione dei carichi pendenti risultanti al sistema informativo dell'anagrafe tributaria* (per le relative istruzioni, cfr. all. *c*) per gli uffici locali competenti al rilascio. L'Agenzia delle Entrate con una circolare del 25 maggio 2007 ha esplicitamente sostenuto l'attualità del modello in seguito all'entrata in vigore del *Codice*. Conseguentemente: "*gli Uffici*" - dovranno indicare - "*nel richiesto certificato, anche le violazioni che non risultano ancora definitivamente accertate. Ciò in quanto la valutazione della sussistenza del requisito della regolarità fiscale di cui, in particolare, al Codice dei contratti pubblici, spetta comunque alla stazione appaltante, alla quale l'Agenzia delle entrate deve fornire tutte le informazioni utili alla verifica dello stesso, sia in relazione*

La stazione appaltante per accertare l'effettiva sussistenza del requisito è tenuta ad attenersi, in quanto vincolanti, alle formali attestazioni degli organi competenti dell'amministrazione finanziaria[13] che, a loro volta, rilasceranno la relativa certificazione solo dopo aver verificato che al contribuente non debba essere contestata alcuna violazione degli obblighi di carattere tributario con un atto divenuto definitivo per decorso del termine di impugnazione ovvero, nel caso in cui sia stata proposta impugnazione, dal passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale.[14]

Nel Codice, dunque, alla lettera g) dell'art. 38 è stata inserita la locuzione "violazioni definitivamente accertate" per definire con maggiore chiarezza l'insussistenza del requisito ed evitare che possano essere escluse dalla partecipazione alle gare ad evidenza pubblica le imprese che abbiano in contestazione i loro debiti di natura tributaria.

Tuttavia, l'individuazione dell'esatta portata e del momento temporale in cui deve sussistere la regolarità fiscale e, conseguentemente la sua connotazione a contrario, ha reso necessario l'intervento dell'interprete per la presenza di divergenze etimologiche in relazione ai concetti di irregolarità ed omesso adempimento degli obblighi fiscali tra legislazione interna e direttive comunitarie.

---

alla partecipazione alle procedure di affidamento delle concessioni e degli appalti, nonché dei subappalti, sia in relazione alla successiva stipula dei relativi contratti". Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 34/E, 25 maggio 2007, in *G.U.* n. 155/2001.

[13] Cfr. CdS, v, 3 giugno 2002, n. 3061: "*Alla stazione appaltante è preclusa l'espressione di giudizi in ordine alla regolarità fiscale dell'associazione concorrente nella gara, spettando i controlli sul corretto adempimento degli obblighi fiscali esclusivamente agli organi competenti dell'amministrazione tributaria e non avendo l'amministrazione appaltante né il potere né i mezzi per procedere alla verifica della regolarità fiscale in relazione alle prestazioni pregresse della aggiudicataria*." Del resto: "*se è vero che l'art. 12 del D. Lgs. n. 157/95, per il tramite del rinvio all'art. 11 del D. Lgs. n. 358/1992, prevedeva l'esclusione dalla partecipazione alle gare per i concorrenti che non fossero in regola con gli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti, non per questo può dirsi che l'Amministrazione appaltante deve o, che comunque, rientra nelle sue possibilità, esprimere giudizi circa la regolarità fiscale dell'associazione richiedente*." Tra l'altro, con la modifica introdotta dall'art. 10 del D. Lgs. n. 65/2000, lo stesso art. 12 ha disposto in modo analogo. Il Consiglio di Stato, inoltre, nella decisione richiamata, ha precisato che i controlli relativi al corretto adempimento degli obblighi fiscali devono essere: "*disimpegnati esclusivamente dagli organi competenti dell'Amministrazione tributaria e la situazione non può ritenersi mutata solo per l'espletamento di una procedura di gara*". Ulteriorment, non è da escludersi che l'Amministrazione: "*pur prendendo atto della dichiarazione auto-attestativa dell'interessato, si attivi, anche senza fermare la procedura di gara, sollecitando gli organi competenti sul territorio affinché dispongano gli accertamenti del caso, in esito ai quali possono intervenire misure sanzionatorie di vario profilo nei confronti della ditta che abbia reso dichiarazioni mendaci, nonché, se possibile, di carattere ripristinatorio nei confronti dei soggetti comunque danneggiati, ad es., in relazione all'illegittima partecipazione ad una procedura di gara*". In tema, CdS, v, 1 agosto 2007, n. 4273; TAR Lazio, sez. di Latina, 6 novembre 2006, n. 1541; TAR Sardegna, I, 2 marzo 2006, n. 271; TAR Lazio, III, 18 gennaio 2007, n. 723.

[14] Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, *risoluzione*, n. 2/E, 3 gennaio 2005. In argomento, MARINO, *Sul requisito della regolarità fiscale e contributiva tra diritto comunitario e diritto interno*, nota a TAR Lazio, Roma, III, 20/4/2004, n. 3406, in *Il Foro Amm. T.A.R.,* 3, 7/8, luglio-agosto 2004, 2135-2150; PRIMICERIO, *Il requisito generale di regolarità fiscale nel codice dei contratti pubblici*, in *Urb. e App.,* 2008, 6, 703-710.

La ricerca conseguente, indirizzata verso una definizione sostanzialmente coincidente tra i due ordinamenti in grado di garantire un'applicazione uniforme del requisito tra gli Stati membri ha, poi, richiesto ulteriore attività interpretativa finalizzata a verificare se, anche sul piano giuridico, si producessero effetti e conseguenze differenti.[15]

La giustizia amministrativa, infatti, si è trovata più volte di fronte alla necessità di definire in negativo il requisito individuando evidenti segnali di difformità nella legislazione italiana di recepimento soprattutto rispetto all'interpretazione dell'art. 29 della Direttiva 92/50/CEE.[16]

Formule normative di origine comunitaria, in ogni caso, sono state sottoposte ad interpretazione anche in relazione al settore degli appalti pubblici di forniture[17] ed agli appalti di opere pur se, per questi ultimi, l'oramai abrogata norma interna (art. 75, D.P.R. n. 554/1999)[18] utilizzava una locuzione in parte diversa che collegava l'irregolarità al suo accertamento effettuato "debitamente o definitivamente".

In tal modo, essa risultava più precisa e circostanziata rispetto alle norme in tema di appalti di servizi e di forniture per le quali, invece, è stato necessario l'intervento della Corte di Giustizia.[19]

---

[15] La Corte di Giustizia, del resto, già espressamente aveva statuito che la trasposizione di una direttiva nel diritto nazionale non determina necessariamente: "*la riproduzione ufficiale e testuale delle sue disposizioni in una norma espressa e specifica e può essere sufficiente, a seconda del contenuto della direttiva stessa, il contesto giuridico generale, purché questo garantisca effettivamente la sua piena applicazione in modo sufficientemente chiaro e preciso, affinché, qualora la direttiva miri a garantire diritti ai singoli, i destinatari siano posti in grado di conoscere la piena portata dei loro diritti e di avvalersene eventualmente dinanzi ai giudici nazionali*". CdG, 11 agosto 1995, causa C-433/93, Commissione c/ Repubblica federale di Germania, in *Racc. C.d.G.*, 1995, I-2303. La Commissione europea, a sua volta, ha ribadito che: "*Gli Stati membri, quando traspongono le direttive comunitarie nell'ordinamento nazionale sono tenuti a rispettare il significato dei termini e delle nozioni in esse contenuti per poter garantire l'interpretazione e l'applicazione uniformi di tali norme nei vari Stati membri*". COMMISSIONE EUROPEA, memoria, causa C-214/00, Commissione c/ Regno di Spagna, sent.15 maggio 2003, in *Racc. CdG*, 2003, I- 4669.

[16] Tale Direttiva, *Coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di servizi* ad eccezione dell'art. 41, è stata abrogata dalla Direttiva 2004/18/CEE.

[17] Si pensi, ad es. all'art. 11, lett. *e*), D. Lgs. n. 358/1992. In particolare, il p. 1, indica - lett. *a*) - *f*) - i vari casi di esclusione dalla partecipazione alle gare per gli appalti pubblici di forniture indipendentemente da quanto disposto nell'art. 3, ultimo comma, R. D. 18 n. 2440/1923 e dall'art. 68 del relativo regolamento di esecuzione, approvato con R. D. n. 827/1924.

[18] L'art. 75, D.P.R. n. 544/1999 (c.d. *Regolamento Merloni*), è stato abrogato con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 163/2006. Invero, tale norma non prevedeva nella sua originaria formulazione il richiamo alla regolarità fiscale, che era un requisito posto dalla Direttiva 93/37, all'art. 24, co. 1, lett. *f*) e che, in seguito a rilievi espressi dalla Corte dei Conti, fu inserito alla lett. *g*) dell'art. 75 suddetto.

[19] Tra le varie difformità interpretative appare significativo segnalare che talune decisioni hanno ritenuto illegittima l'esclusione di un concorrente disposta dalla commissione di gara ai sensi dell'art. 12, co. 1, D. Lgs. n. 157/1995, in quanto non in regola con gli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse ove la pretesa fiscale era in contestazione, con lite pendente, davanti al giudice tributario. Pur essendo pacifico, infatti, che il soggetto, in tale caso, *non avesse adempiuto* agli obblighi in questione, tuttavia i giudici amministrativi hanno precisato che la nozione di adempimento degli obblighi di natura fiscale in senso stretto non è riprodotta nella legislazione nazionale. Conseguentemente, l'illegittimità dell'esclusione è stata dichiarata per il solo fatto che la pretesa di carattere fiscale, pur se non adempiuta era stata, tuttavia, contestata dal soggetto debitore e non ancora definita dal competente organo della giustizia tributaria al momento della partecipazione alla gara. La decisione, pur se non rappresenta certamente un indirizzo univoco si discosta, comunque, da altre e pone

In particolare, rispetto agli appalti pubblici di servizi, mentre l'art. 12, lett. e), del D. Lgs. n. 157/1995, attuazione della Direttiva suddetta, disponeva l'esclusione dalle gare ad evidenza pubblica per i concorrenti: "non in regola con gli obblighi relativi al pagamento delle imposte e delle tasse, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti", l'art. 29, lett. f), si riferiva, invece: "al mancato adempimento degli obblighi tributari conformemente alle disposizioni legislative del Paese dell'amministrazione" dei prestatori di servizi.

Un'ulteriore difformità tra ordinamento interno e comunitario, come accennato, si rinviene nel dettato dell'art. 20, lett. f), della Direttiva 93/36/CEE[20] che inserisce la regolarità fiscale tra i criteri di selezione qualitativa, disponendo l'esclusione dalla partecipazione per qualsiasi fornitore che "non abbia adempiuto agli obblighi tributari conformemente alle disposizioni legislative del Paese in cui è stabilito o del Paese dell'amministrazione".

Invero, per delimitare la questione occorre precisare che il requisito della regolarità fiscale, concetto strettamente legato alla regolarità contributiva, non coincide con l'adempimento degli obblighi di pagamento, essendo elemento diverso ed ulteriore con collocazione temporale posteriore.

Da un punto di vista strettamene fiscale, infatti, può essere ritenuto in regola solo il soggetto passivo che adempie "esattamente" essendosi definita in tutti i suoi elementi l'obbligazione tributaria che necessita, tra l'altro, della verifica e della liquidazione da

---

delicate difficoltà ermeneutiche. In altre sentenze, infatti, i giudici amministrativi hanno affermato che la correttezza contributiva e per estensione, quella fiscale, è richiesta alla ditta partecipante alla selezione per l'aggiudicazione di un appalto di servizi quale requisito indispensabile non per la stipulazione del contratto ma, piuttosto, per la stessa partecipazione alla gara. In tal senso, si è espresso anche, il Consiglio di Stato sostenendo che per la valida partecipazione alla selezione l'impresa deve essere in regola con gli obblighi previdenziali ed assistenziali fin dal momento della presentazione della domanda e conservare la correttezza contributiva per tutto lo svolgimento della gara, fino all'aggiudicazione, essendo; "*del tutto irrilevante un eventuale adempimento tardivo dell'obbligazione contributiva.*" CdS, decisione n. 288/2006. In tema, LOTTI, *Codice Appalti Pubblici. Requisiti generali di partecipazione agli appalti pubblici, in particolare la regolarità fiscale e contributiva per la Corte di Giustizia*, in *Quad. Amm.*, Milano, 2006, 27 ss.

[19] CdS, Iv, 27 dicembre 2004, n. 8215: "*La nozione di regolarità, in genere, attiene alla categoria degli atti, (si pensi ad es., art. 617 c.p.c. come vizio meno grave, che esclude o ricomprende la nullità degli atti); se, invece, è riferita ai comportamenti (come, ad es., quanto previsto dall'art. 1, L. F.) indica un criterio di normalità piuttosto che la puntualità ed esattezza degli adempimenti che, tra l'altro, rispetto agli adempimenti tributari, deve intendersi riferita alle obbligazioni tributarie in genere*". Nella stessa sentenza, inoltre tra i tipici doveri procedimentali derivanti dalle obbligazioni di carattere tributario, vengono indicati, a titolo di esempio, la tenuta delle scritture contabili e la dichiarazione del contribuente. Le scritture contabili, come è noto, costituiscono un fondamentale mezzo di prova tanto per l'amministrazione finanziaria che per il contribuente. La prima, infatti, fonda sul controllo della loro regolarità sia formale che sostanziale gli eventuali rilievi sugli effettivi debiti di imposta del contribuente; il primo, viceversa, sulla base delle scritture contabili può dimostrare l'infondatezza della pretesa tributaria. Cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, p. g., Torino, 2000, 169; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2005, 376; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, p. g., Milano, 2002, 236; FERLAZZO NATOLI, *Corso di diritto tributario,* p. g., Milano, 2003, 152.

[20] *Coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di forniture*.

parte dell'amministrazione finanziaria.[21]

Nei rapporti tributari, inoltre, l'adempimento dell'obbligazione pur non potendo essere semplicemente circoscritto a meri doveri di pagamento rappresenta, pur sempre, tipico modo satisfattorio di estinzione ed, in quanto tale, ammissibile anche nei confronti di quei soggetti passivi a cui, sebbene inizialmente inadempienti, il legislatore riconosca il diritto di sanare anche successivamente eventuali pendenze di carattere fiscale attraverso procedure di regolarizzazione.

Conseguentemente, la posizione del soggetto passivo che soddisfa integralmente la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, anche mediante definizione agevolata: "alla data in cui è richiesta la certificazione da parte della stazione appaltante, non può essere qualificata come irregolare". [22]

Per tale via, l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale il rispetto della normativa fiscale disciplinata nel Codice tra i requisiti richiesti ai partecipanti alle procedure di affidamento, rappresentando uno dei requisiti di affidabilità soggettiva dell'impresa che intende partecipare alla gara ad evidenza pubblica, deve sussistere in ossequio alla par condicio e alla certezza del diritto, storicamente ed attualmente all'atto della presentazione delle offerte e non in quello successivo dell'aggiudicazione con: "insuscettibilità di dimostrazione postuma e fittizia di ciò che non è stato"[23] deve essere

---

[21] Sulla tipicità delle fattispecie estintive delle obbligazioni tributarie, FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 602; FERLAZZO NATOLI, *L'attuazione del rapporto obbligatorio. Appunti delle lezioni,* I, Milano, 1966, 71. Contra, CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1960, 102.

[22] Cfr., Agenzia delle Entrate, circ. n. 34/E, 25 maggio 2007.

[23] CdS, 27 dicembre 2004, n. 8215. La sentenza richiama, in particolare, il disposto ex art. 8, co. 9, L. n. 109/94 s.m.i., in virtù del quale dal 1° gennaio 2000, i lavori pubblici possono essere affidati esclusivamente ai soggetti qualificati ai sensi dei commi 2 e 3 dello stesso articolo ed esclusi dalle gare per inaffidabilità morale, finanziaria e professionale. Pertanto, già all'atto della qualificazione le imprese, in conformità all'art. 17, D.P.R. n. 34/2000, oltre ai requisiti economico-finanziari e tecnico-organizzativi, devono dimostrare di possedere anche i requisiti di carattere generale che attengono all'affidabilità dell'esecutore. Tale interpretazione, in verità, è andata oltre con la decisione della Corte di Giustizia europea di cui si tratterà più avanti. L'Autorità per la vigilanza sui lavori pubblici, inoltre, con sua determinazione (n. 47, 12 ottobre 2000) ha provveduto ad individuare la documentazione a carico dei soggetti che intendono qualificarsi per dimostrare l'esistenza dei requisiti d'ordine generale che devono necessariamente sussistere alla data di sottoscrizione del contratto affinché venga rilasciata attestazione di qualificazione. Tali requisiti, del resto, devono permanere al momento della partecipazione alle specifiche procedure di affidamento e di stipulazione dei contratti. Ai sensi dell'art. 75, D.P.R. n. 554/1999 (testo introdotto dall'art. 2, D.P.R. n. 412/2000) è previsto, infatti, che devono essere: "*esclusi dalla partecipazione alle procedure di affidamento degli appalti e delle concessioni e non possono stipulare i relativi contratti*", le imprese che versano in una delle situazioni di incompatibilità in esso elencate. Il potere di esclusione dalle gare, a decorrere dal 1° gennaio 2000 (art. 8, co. 7, L. n. 109/1994 e *s.m.*), compete alle stazioni appaltanti. Per completezza di analisi, occorre precisare che nel *casellario informatico delle imprese qualificate* devono essere inseriti, per la stessa ammissione alle gare, dati e notizie rilevanti delle partecipanti "*a disposizione di tutte le stazioni appaltanti per l'individuazione delle imprese nei cui confronti sussistono cause di esclusione dalle procedure di affidamento di lavori pubblici*" (art. 27, co. 5, D.P.R. n. 34/2000). In argomento, AUTORITÀ PER LA VIGILANZA SUI LAVORI PUBBLICI. Determinazione n. 13 del 15 luglio 2003, *Cause di esclusione dalle gare d'appalto per l'esecuzione di lavori pubblici. Profili interpretativi ed applicativi.* Strettamente connessa alle considerazioni sin ora svolte, la decisione del Consiglio di Stato n. 4599 dell'8 agosto 2003: "*... mentre il possesso dei requisiti di ordine speciale è attestato dalla SOA ed è insindacabile da parte*

integrato con l'ulteriore considerazione che la configurazione delle variabili che la nozione di adempimento delle obbligazioni tributarie include richiede di prescindere da dati meramente ontologici relativi alla storicità dell'adempimento stesso.

Il momento della scadenza del termine per la presentazione delle domande di partecipazione alla gara pubblica che coincide con il termine previsto per l'adempimento degli obblighi di carattere tributario a carico di coloro che intendono presentare domanda può, dunque, essere implementato dalla realizzazione di ulteriori attività, giuridicamente consentite che, seppur solo avviate rispetto a quella data, successivamente troveranno il loro perfezionamento.

Conseguentemente, le situazioni giuridiche soggettive relative a fattispecie caratterizzate da pendenze relative ad un ricorso di natura amministrativa o giurisdizionale ed aventi ad oggetto una pretesa tributaria, nel rispetto dei principi posti dagli artt. 3 e 24 della Costituzione, dovrebbero esser qualificate non come "irregolari" ma piuttosto come "in corso di regolarizzazione".

La distinzione tra momento ricognitivo dell'obbligazione tributaria e momento successivo di adempimento dell'obbligo di pagamento non trova però alcun riconoscimento nel dettato normativo dell'Unione europea che non contiene previsioni che possono consentire un'attività interpretativa talmente ampia da estendere: "il momento impositivo sino ad aggregare alla nozione di regolarità anche quella di regolarizzazione o, addirittura, creare un tertium genus rappresentato dai soggetti in attesa di regolarizzazione".[24]

A ciò deve aggiungersi, inoltre, che le direttive comunitarie in materia pur facendo spesso ricorso alla dicotomia "adempimento/non adempimento" richiamano in prevalenza il principio della regolarità fiscale (e contributiva).[25]

La ricerca di un significato univoco da attribuire ai pur differenti termini

---

della stazione appaltante, vanno dichiarati ogni volta i requisiti di ordine generale a nulla rilevando che l'attestazione SOA sia subordinata al loro possesso. La clausola di esclusione relativa alle irregolarità in materia di pagamento di imposte e tasse opera nei confronti di tutti i singoli rappresentanti ed amministratori dell'impresa, anche qualora dette irregolarità si riferiscono a periodi nei quali detti soggetti non erano incardinati nell'impresa concorrente".

[24]Cfr. CORTE DI GIUSTIZIA, I^ sez., 9 febbraio 2006, cause riunite C-226/04 e C-228/04.

[25]Si pensi, ad esempio, all'art. 24, Direttiva 93/37/CEE, *lett. f)*, *Coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori*, nonché all'art. 45, *lett. f)*, Direttiva 2004/18/CEE*, Coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti di lavori, forniture e servizi*. La prima norma, ora abrogata dall'art. 82, Direttiva 2004/18/CEE, prevedeva l'esclusione dalla partecipazione alla gara per l'imprenditore: "*non in regola con gli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse secondo le disposizioni legali del Paese dove egli è stabilito o del Paese dell'amministrazione aggiudicatrice*". L'altra norma, invece, rubricata *Situazione personale del candidato o dell'offerente*, dispone l'esclusione dalla partecipazione alla gara ad evidenza pubblica per l'operatore economico: "*non in regola con gli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse secondo la legislazione del Paese dove è stabilito o del Paese dell'amministrazione aggiudicatrice*". CORTE DI GIUSTIZIA, procedimenti riuniti C-226/04 - C-228/04.

adempimento degli obblighi tributari (ordinamento comunitario) e regolarità fiscale (ordinamento interno) si è così spostata verso un'interpretazione a connotazione positiva del termine (l'essere in regola), dal momento che: "mentre adottando la nozione di adempimento non si vengono a creare particolari problemi, se si accoglie il binomio in regola - non in regola si crea una zona d'ombra ad alto tasso di discrezionalità". [26]

La Commissione europea, del resto, già nel 2001[27] aveva chiaramente precisato che le Direttive del settore presentavano disposizioni che, sin dalla fase della selezione, indicavano tra le cause di esclusione il mancato adempimento degli obblighi relativi ai contributi di sicurezza sociale da parte dei candidati o offerenti.

In tal senso anche l'art. 75, co. 1, lett. e) del D.P.R. n. 544/99,[28] con la previsione dell'esclusione dalla partecipazione alle procedure di affidamento negli appalti (e dalle concessioni di lavori pubblici) e conseguente divieto alla stipulazione dei relativi contratti, per gli autori di "gravi infrazioni, debitamente accertate, delle norme in materia di sicurezza e di ogni altro obbligo derivante dal rapporto di lavoro" risultante dai dati dell'Osservatorio dei Lavori Pubblici.

In ossequio, dunque, al principio della parità di trattamento tra le imprese da parte delle stazioni appaltanti nella verifica dei requisiti di partecipazione oltre che dei principi indicati nel secondo considerando della Direttiva 2004/14/CE può sostenersi la sostanziale convergenza tra le nozioni di regolarità e adempimento pur con le palesi differenze lessicali[29] tra ordinamento nazionale e comunitario. Conseguentemente, il

---

[26] In tal senso, TAR-Lazio, 1-bis, 30 giugno 2006, che su tale aspetto così continua: *"Soggetti in attesa di regolarizzazione. Imprese sottoposte a procedure di condono c.d. tombale con effetti ex tunc. Ditte in ritardo nei pagamenti delle imposte, etc. A fronte di tali soggetti, come si deve porre l'Amministrazione aggiudicatrice? Può escluderli ovvero, con un'interpretazione a maglia molto larga, perfino con una valutazione caso per caso, ammetterli alla partecipazione alla procedura?*".

[27] COM (2001) 566, *def.*, 15 ottobre 2001. Sul punto, inoltre, la Commissione ha precisato che l'esclusione di un concorrente può avvenire nel caso in cui:"*non abbia adempiuto agli obblighi riguardanti il pagamento dei contributi di sicurezza sociale conformemente alle disposizioni legislative del Paese in cui è stabilito o di quello dell'Amministrazione*".

[28] Il Regolamento di attuazione della Legge quadro in materia di lavori pubblici, ai sensi dell'art. 3, n. 109/1994 *s. m.*, è stato abrogato dall'art. 256, D. Lgs. n. 163/2006. La stessa norma, del resto, indicava che: "*per le infrazioni alle norme in materia di sicurezza e di ogni altro obbligo derivante dal rapporto di lavoro debbono intendersi non solo le omissioni inerenti il mancato pagamento dei relativi contributi, quanto anche le infrazioni alle prescrizioni sulla sicurezza nei cantieri. Peraltro, è da considerarsi grave la violazione agli obblighi derivanti dal rapporto di lavoro in caso di omesso versamento dei contributi assicurativi, qualunque ne sia l'importo e fino a che la situazione contributiva non venga regolarizzata*".

[29] Del resto, il TAR Puglia-Lecce nella decisione n. 1114, del 12 febbraio 2004, ha precisato in riferimento alle difformità lessicali tra la Direttiva n. 50/92 e la normativa nazionale di riferimento (in quel caso, l'art. 1, co. 217, lett. *a)* e *b)*, L. n. 622/1996) che: "a) *sia l'uso del plurale obblighi sia l'uso dell'aggettivo relativi contenuti nella Direttiva e nella norma, non denotano la volontà del legislatore comunitario e nazionale di escludere il mancato o ritardato pagamento dei contributi previdenziali dall'ambito oggettivo dei casi di esclusione degli appalti pubblici;* b) *la diversa disposizione normativa in materia di lotta all'evasione contributiva e di emersione del lavoro regolare, costituisce una norma eccezionale, non applicabile in via analogica, contraddistinta dall'applicazione di altra sanzione, in presenza di determinate condizioni;* c) *dal principio di automaticità delle*

requisito della regolarità fiscale, direttamente riconducibile all'affidabilità morale, economica e professionale dell'esecutore, deve intendersi rispettato solo da parte delle imprese che lo presentino al momento della qualificazione e sino alla stipula dei relativi contratti negandosi qualsiasi rilevanza ad eventi successivi sebbene suscettibili di sanatoria ex tunc.[30]

La coincidenza cronologica tra la correttezza fiscale e la partecipazione alla gara implica, dunque, la non rilevanza dell'adempimento tardivo dell'obbligazione tributaria pur se eventualmente riconducibile al momento della scadenza del termine di pagamento, come ad esempio, nel caso dell'accreditamento dell'importo dovuto con valuta retroattiva, il quale può assumere rilevo nelle reciproche relazioni di debito e credito tra i soggetti del rapporto tributario, nel senso di consentire al debitore, con l'adempimento successivo, di evitare le conseguenze del ritardo e conseguire i medesimi benefici che avrebbe ottenuto in caso di esatto adempimento. Per la stazione appaltante, invece, che non è soggetto della predetta obbligazione ma soggetto all'interno dei rapporti costituiti per l'affidamento dell'appalto, la purgazione della mora non può essere considerata valido strumento ai fini del rispetto del requisito della regolarità fiscale.[31]

In senso opposto, ammettere che l'impresa partecipante possa attraverso un'acquisizione tardiva ottenere, sia pure con efficacia retroattiva, il requisito, significherebbe snaturare lo stesso e non considerarlo condizione giuridicamente rilevante e necessaria richiesta proprio nel momento di partecipazione alla gara.

Ulteriormente, una sanatoria ex post delle pendenze di carattere fiscale non solo porrebbe in essere una palese violazione della par condicio tra i concorrenti, determinando un'ingiustificata disparità di trattamento a danno delle imprese rispettose delle norme tributarie (avendo adempiuto prima della presentazione della domanda di partecipazione alla gara), ma ne incentiverebbe, addirittura, la violazione nel momento in

---

prestazioni in favore dei lavoratori, cioè a prescindere dal pagamento dei contributi da parte dei datori di lavoro, non può dedursi automaticamente la possibilità di partecipare ai procedimenti di evidenza pubblica; d) *al contrario, la ratio legis della disposizione legislativa in commento è quella di non consentire la partecipazione alle gare di appalto pubblico non soltanto alle imprese che evadono gli obblighi contributivi, ma anche alle imprese che non versano i contributi. Ciò non costituisce violazione del principio della par condicio tra i concorrenti ad un pubblico appalto, dal momento che la posizione delle ditte, che non hanno adempiuto agli obblighi contributivi, non può essere messa sullo stesso piano delle ditte che versano in modo puntuale i contributi previdenziali.*" Cfr., anche, CdS, IV, n. 8215/2004, *cit.*

[30] Sul punto, TAR Lazio, 1-bis, 17 maggio 2006 n. 3836: *"un'interpretazione difforme tesa ad attribuire al concetto di regolarità una definizione a geometria variabile comporterebbe alcuni effetti non conformi al dettato normativo comunitario in tema di affidamento degli appalti pubblici"*. Ancora, *ex multibus*, TAR Campania, I, 5 gennaio 1999, n. 36: "*i casi di esclusione non sono suscettibili di integrazione e/o interpretazione analogica*"; TAR Puglia, Lecce, II, , 3 maggio 2004, n. 2742: "*è noto il principio secondo il quale le cause di esclusione debbono essere rigidamente e rigorosamente previste ed altrettanto rigorosamente applicate, senza possibilità di una loro interpretazione estensiva*".

[31] CdS, IV, n. 8215/ 2004, *cit.*

cui consentisse l'adempimento solo in caso di aggiudicazione; infine, una regolarizzazione postuma delle inadempienze di carattere fiscale, in quanto dotata di efficacia retroattiva, finirebbe con il non produrre effetti pregiudizievoli per le imprese che eventualmente ne volessero beneficiare.[32]

Un'interpretazione estensiva della nozione, dunque, contrastando con il favor partecipationis alle gare di appalto, giungerebbe ad escludere tutti i soggetti concorrenti i cui Stati di appartenenza non contemplino o, addirittura, vietino strumenti di regolarizzazione successivi alla presentazione delle domande di partecipazione alle gare ad evidenza pubblica.[33]

La Corte di Giustizia europea, però, con sentenza del 9 febbraio 2006, nel definire i casi specifici e le condizioni inderogabili per possibili regolarizzazioni a posteriori, ha stabilito che il requisito di cui si discute ben può essere: "implementato dalla consentita realizzazione di adempimenti che, seppur avviati al momento della scadenza, possono trovare perfezionamento anche successivo", purché presenti e puntualmente accertati alla scadenza del termine per la presentazione delle domande di partecipazione alla gara. [34]

---

[32] AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, *memoria*, TAR Lazio n. 3836/2006. Cfr., inoltre, CdS n. 8215/2004, *cit*,: "*La regolarizzazione a mezzo condono è idonea nell'ambito dell'ordinamento fiscale a raggiungere il suo tipico scopo, che trova la sua ratio in una volontà di clemenza tributaria, con l'effetto di estinzione della pretesa tributaria, definendo le controversie tributarie pendenti e assicurando in forma ridotta la riscossione. Dall'altro lato, tuttavia, tale definizione dei rapporti non ha valore di rilevanza extra-fiscale se non specificato nella relativa legge (un riferimento agli effetti extra-fiscali è contenuto solo per la materia penale) e, soprattutto, non è in grado di eliminare dal mondo del diritto fatti* (*la avvenuta situazione di irregolarità, il mancato adempimento) già storicamente avvenuti (per il principio secondo cui, ai fini della esclusione ai sensi dell'art. 12 D.Lgs n..157/1995, ciò che rileva, per volontà di legge, è la sostanziale commissione di reati di una certa natura e, quindi, della ininfluenza sia dell'abolitio criminis, che delle successive modificazioni in ordine alla disciplina penale dei fatti oggetto dei commessi reati, anche se comportanti la depenalizzazione dei comportamenti in questione, in caso di sentenza di applicazione della pena su richiesta concorde delle parti ex at. 444 c.p.p.*". L'abrogazione del reato o la definizione a mezzo condono sono, dunque, da ritenersi idonei a restituire il requisito di regolarità solo se essi siano intervenuti *prima* del momento della partecipazione e, dunque, nella fase di accertamento dei requisiti: "*sì da degradare a meri fatti storici"*. CdS, IV, 27 aprile 2004, n. 2358. In tema, TESAURO, *Solidarietà e condono*, in *Dir. Prat. Ttrib.,* 1976, II, 537; TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 497; PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987. Più in generale, sulle cause di estinzione delle sanzioni tributarie, FANTOZZI, *Il diritto tributario*, *cit.,* 656-657; DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987, 35 che definisce l'accertamento definitivo delle violazioni degli obblighi tributari come: "*l'incontestabilità dell'esistenza e della misura del debito tributario*".

[33] Il principio volto a tutelare la partecipazione alle gare ad evidenza pubblica si applica solo nei casi in cui la clausola del bando sia effettivamente oscura, incerta, contraddittoria e di difficile comprensione che giustifichi un comportamento errato del concorrente. Viceversa, tale principio non può essere invocato per giustificare omissioni su clausole indefettibili del bando o, ancora, per sanare successivamente l'inadempimento degli oneri indicati nelle regole di ammissione alla gara. Allo stesso modo, le previsioni contenute nell'art. 16, D. Lgs. n. 157/1995 (ora trasfuse nell'art. 46, Codice degli appalti) che consentono di integrare la documentazione o di correggere le irregolarità, non possono valere nel caso in cui difettino i requisiti richiesti a pena di esclusione. Cfr., *pluribus*, TAR Sardegna, n. 1685/2006.

[34] Il supremo organo di giustizia comunitaria nei procedimenti riuniti C-226/04 e C-228/04, ha dato risposta, in funzione di giudice di rinvio, ad una questione pregiudiziale sollevata dal TAR Lazio volta ad individuare e delimitare la portata applicativa dell'art. 12, lett. *d)* e *e)* del D. Lgs. n. 157/1995. La Corte di Giustizia ha rilevato, in particolare, che la Direttiva 92/50/CEE indicava nell'art. 29 sette cause di esclusione dei candidati

In tale prospettiva, le misure di condono fiscale o di sanatoria adottate da uno Stato membro, in virtù di un concordato per una rateizzazione o una riduzione dei debiti o, ancora, la presentazione di ricorsi amministrativi o giurisdizionali, impongono all'impresa la necessità di provare entro il termine stabilito dalla normativa o dalla prassi amministrativa nazionale, di aver beneficiato di tali misure o di tale concordato o che si sia presentato ricorso entro tale termine; in assenza, invece, di una normativa o di una prassi amministrativa che individui il dies ad quem, spetterà alla stazione appaltante e, quindi, all'Amministrazione, fissare legittimamente, in sede di redazione del bando, il termine entro il quale l'impresa può essere considerata adempiente ai suoi obblighi fiscali.

Alla luce delle considerazioni esposte, superando il diverso avviso del Consiglio di Stato secondo cui il condono doveva essere già avviato e definito, con l'avvenuta liquidazione di tutti i ratei, in una fase anteriore alla partecipazione,[35] il Giudice comunitario definitivamente ha statuito che: "non è in contrasto con la norma comunitaria un'interpretazione della parallela normativa nazionale che consenta di ritenere in regola con gli obblighi relativi al pagamento dei contributi previdenziali e assicurativi ovvero al pagamento delle imposte e delle tasse, la ditta che, anteriormente al termine fissato per la presentazione della domanda di partecipazione alla gara, si sia avvalsa di misure di condono fiscale o di sanatoria adottate dalla legislazione nazionale ed i cui pagamenti, dilazionati nell'arco temporale ex lege eventualmente lo consentano, siano in corso di adempimento alla data di presentazione della domanda". Infatti: "l'ordinamento giuridico comunitario assicura la salvaguardia dei principi fondamentali

---

dalla partecipazione ad un appalto, che - seppur tassativamente elencate – potevano essere, in ogni caso, applicate dagli Stati membri nel modo ritenuto più opportuno fino a quando non le avessero integrato con nuove fattispecie. L'art. 29, infatti, non imponeva un'uniformità di applicazione delle cause di esclusione ma, piuttosto, lasciava le stesse nella facoltà degli Stati membri concedendogli un grado di *rigore variabile* per l'inserimento nella normativa nazionale alleviando o, perlomeno, rendendo più flessibili, i criteri stabiliti dalla norma. La Direttiva suddetta, inoltre, non conteneva una definizione della nozione "*non aver adempiuto i suoi obblighi*" e, pertanto, all'interprete nazionale era affidato il compito di circoscriverla. In definitiva, la Corte ha ritenuto che sia compito degli Stati membri: "*precisare il contenuto e la portata degli obblighi fiscali e previdenziali, nonché le modalità del loro adempimento*". Quanto al termine entro cui gli interessati debbono avere assolto agli obblighi tributari previsti e stabiliti dagli ordinamenti interni, esso può essere individuato dalla data di presentazione delle domande di partecipazione fino al momento che precede l'aggiudicazione dell'appalto, coincidente, a sua volta con: a) la data limite per la presentazione della domanda di partecipazione alla gara; b) la data di spedizione della lettera di invito a presentare un'offerta; c) la data limite della presentazione delle offerte dei candidati; d) la data di valutazione delle offerte da parte dell'amministrazione aggiudicatrice; e) il momento che precede immediatamente l'aggiudicazione dell'appalto. In ogni caso, in ossequio ai principi di trasparenza e di parità di trattamento, tale termine: "*deve essere determinato con certezza assoluta e reso pubblico, ritenendosi, in via di principio, che sia adempiente il candidato che abbia effettuato integralmente i pagamenti relativi ai suoi obblighi entro il termine prestabilito, altrimenti, egli dovrà poter provare, entro lo stesso termine, di beneficiare di misure di condono fiscale o di sanatoria, come previste dal diritto nazionale, o di un concordato, oppure dovrà aver presentato un ricorso amministrativo o giurisdizionale*". Cfr. CdG, 9 febbraio 2006, C-226/04 - C-228/04, 23-24, 31-33, 40, *dispositivo*).

[35] CdS, decisione 8215/2004 e 7836/2003; nonchè, TAR-Lecce, 1114/2004.

collegati alla tutela giurisdizionale; di talchè una normativa nazionale che ignorasse totalmente gli effetti della presentazione di un ricorso amministrativo o giurisdizionale sulla possibilità di partecipare ad una procedura di aggiudicazione di un appalto richiederebbe di violare i diritti fondamentali degli interessati".[36]

In definitiva, in regola con gli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse devono essere ritenute - esclusivamente - le imprese che anteriormente al termine fissato per la presentazione della domanda di partecipazione si siano avvalse delle misure di condono fiscale adottate dalla legislazione nazionale e solo se, i relativi pagamenti, siano in corso di adempimento alla data di presentazione della domanda.

A conferma di tale assunto si pone ulteriormente una recente decisione del TAR-Veneto,[37] che richiamando puntualmente i principi elaborati dalla giurisprudenza amministrativa in materia, ha ribadito che la correttezza fiscale (e contributiva) è requisito richiesto all'impresa per la stessa partecipazione alle selezioni per l'aggiudicazione e non requisito per la stipulazione del contratto. Conseguentemente, ai fini della valida partecipazione alla procedura, l'impresa deve essere in regola con tali obblighi fin dalla presentazione della domanda non essendo in alcun modo rilevante un eventuale adempimento tardivo dell'obbligazione tributaria e il condono, inteso come forma di regolarizzazione successiva con efficacia retroattiva, non è da ritenersi ammissibile.[38]

A tali considerazioni e conclusivamente, occorre aggiungere che pur non potendosi impedire, in linea di principio, ad uno Stato membro di indicare, prima della scadenza della gara ad evidenza pubblica, un termine avente efficacia retroattiva in base a proprie scelte di politica fiscale che consentano (anche) la sanatoria di irregolarità

---

[36] Cfr. nota n. 32.

[37] Cfr., TAR Veneto, n. 783, 16 marzo 2007. Tale decisione aveva ad oggetto un ricorso verso l'esclusione da una gara di appalto avanzato da una società contro una delibera del CdA della S.I.A. (Servizi Integrati Acqua). In particolare, la ricorrente ne chiedeva l'annullamento sul presupposto ritenuto che la sua mancata partecipazione dalla gara per l'appalto del servizio di gestione impianti di depurazione, delle stazioni di sollevamento della rete fognaria e delle centrali di produzione di acqua potabile e reti idriche, fosse illegittima con condanna dell'Amministrazione al risarcimento in forma specifica o per equivalente del danno ingiusto subito in quanto, all'esito del procedimento di verifica dell'anomalia dell'offerta presentata, l'aggiudicazione era andata a favore di una controinteressata. Quest'ultima, a sua volta, proponeva ricorso incidentale sul presupposto ritenuto che la ricorrente non avrebbe neppure potuto essere ammessa alla gara per violazione della *lex specialis* che impone in capo ai concorrenti il possesso dei requisiti di regolarità contributiva che desumeva da una comunicazione dell'INPS essendo "*del tutto irrilevante la successiva sanatoria*". Il Collegio, accogliendo il ricorso incidentale e dichiarando improcedibile quello principale, ha richiamato, in particolare, la decisione C.G.A. n. 470, 28 gennaio 2006 .

[38] In tal senso, si richiama la questione incidentale sollevata dal TAR Lazio innanzi alla Corte di Giustizia, di cui alla nota 35. Per un significativo commento, si rinvia a CLARIZIA, *L'esclusione per irregolarità fiscale (o contributiva) al vaglio della Corte di Giustizia*, in *Giust. Amm.*, I, n. 5/2004, nonché, CHITÒ, *Adempimento o regolarità della posizione contributiva sullo sfondo del nuovo codice degli appalti*, in *IUS Sit*, 24 giugno 2007.

fiscali, è assolutamente indispensabile che l'impresa fornisca la prova: "di aver presentato ricorso entro lo stesso termine".[39]

Da ultimo, il TAR Lazio ha stabilito l'esclusione dalla partecipazione alle procedure di affidamento relative ad appalti per l'esecuzione di lavori pubblici anche per i soggetti che versino in situazioni di irregolarità nel pagamento delle imposte e tasse per un importo estremamente esiguo rispetto al valore dell'appalto riguardante, tra l'altro, interessi moratori dovuti al ritardato pagamento di una cartella esattoriale rispetto alla quale, la ricorrente assumeva che non vi fosse alcuna specifica richiesta di pagamento.[40]

3. La responsabilità solidale dell'appaltatore per gli adempimenti fiscali del subappaltatore

Il quadro delle responsabilità dell'appaltatore nei confronti del subappaltatore è sempre stato un elemento critico della relazione contrattuale dell'appalto con riflessi spesso sfavorevoli anche per il committente.

Tra gli interventi legislativi volti a frenare deviazioni deresponsabilizzanti sul versante degli adempimenti di carattere tributario in questo settore un ruolo di assoluta

---

[39] In tal senso, anche CdS, nn. 783/2003, 228/2006, 3576/2006 e 4962/2006.

[40] TAR-Lazio, 18 gennaio 2007, n. 723. La questione trae origine dalla notifica ad una s.r.l. di una cartella esattoriale a cui l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/73, chiedeva il pagamento di una somma relativa ad un anno di imposta comprensiva di interessi e sanzioni derivanti dalla liquidazione. La società provvedeva a pagare sebbene oltre i termini prescritti, divenendo debitrice dell'Erario di una somma ulteriore per interessi moratori che saldava solo in seguito alla verifica, effettuata su richiesta della P.A. committente, da parte dell'Agenzia delle Entrate. In particolare, la predetta Agenzia comunicando che: "*la ditta non risultava in regola con gli obblighi tributari, dato che risultava in capo al contribuente delle iscrizioni a ruolo non soddisfatte*", faceva annullare l'aggiudicazione provvisoria della gara a favore della s.r.l.. Quest'ultima impugnava il decreto di esclusione innanzi al TAR e a propria difesa, eccepiva, tra l'altro, che la minima entità del debito a fronte del valore dell'appalto non assumeva alcuna incidenza rispetto alla sua affidabilità morale, economica e professionale e che il mancato versamento degli interessi moratori non rientrava tra le ipotesi esplicitamente disciplinate dall'art. 75, co. 1, *lett. g),* D.P.R. n. 544/99. Ulteriormente, la ricorrente eccepiva la mancata formulazione di una specifica richiesta di pagamento. Il TAR, respingendo il ricorso, ha sostenuto – tra l'altro - la legittimità dell'esclusione della società dalla gara di appalto in quanto: "*al momento dell'aggiudicazione provvisoria risultava debitrice, in via definitiva, dell'Amministrazione finanziaria*". Inoltre, i giudici amministrativi richiamando l'art. 49, co. 1, D.P.R. n. 600/73, hanno statuito che l'iscrizione a ruolo rappresenta: "*oltre che il relativo atto di accertamento, il titolo esecutivo che consente al concessionario della riscossione di promuovere le azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore comportando*" - in virtù dell' art. 30 del D.P.R. n. 602/73 - "*la produzione di interessi di mora a partire dalla data della notifica della cartella e sino alla data di pagamento*". Pertanto, la riscossione coattiva (art. 45 D.P.R. n. 602/73) riguarda tanto le somme espressamente iscritte a ruolo ed indicate nella cartella di pagamento quanto gli interessi di mora (nonché le spese di esecuzione), non occorrendo che venga emesso un autonomo atto di accertamento e tanto meno che vi sia un'esplicita richiesta di pagamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre: "*il pagamento tardivo comporta l'insorgenza di un ulteriore debito di carattere tributario in quanto partecipante della stessa natura del debito principale*" e in quanto tale, certamente riconoscibile dalla ricorrente anche perché nella cartella esattoriale è testualmente precisato che: "*un pagamento di un debito tributario dopo la scadenza prevista implica per il destinatario il pagamento anche degli interessi di mora e dei compensi di riscossione*". Sugli interessi moratori, BATTISTONI FERRARA, *Gli interessi di mora sulle tasse e imposte indirette sugli affari*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1967, I, 283 ss. Sulla natura restitutoria - risarcitoria degli interessi di mora e non sanzionatoria, FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 632.

rilevanza ha assunto il D. L. n. 223/2006[41] il cui art. 35, inserito nel titolo III tra le Misure in materia di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, introduce (commi 28-34) un particolareggiato meccanismo con la principale finalità di estendere la responsabilità solidale dell'appaltatore anche ai debiti di natura fiscale.

La previsione di una sanzione che interviene in seguito al mancato rispetto di un requisito definibile di accertamento preventivo della regolarità fiscale (e contributiva) posto a carico dell'appaltatore e strettamente collegato all'art. 29, co. 2, D. Lgs. n. 276/2003,[42] assume un ruolo centrale nel sistema di responsabilizzazione dell'impresa.

La nuova disciplina, il cui ambito applicativo si estende a tutte le attività immediatamente percepibili come rilevanti a fini IVA, realizzate in regime agevolativo o esentabili, in base a specifiche previsioni contenute nel D.P.R. n. 633/1972, include i contratti conclusi dai soggetti pubblici ed, in ogni caso, conclusi dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società di cui agli artt. 73 e 74 del T.U.I.R., approvato con D.P.R. n. 917/1986 [43] ed è stata emanata con l'esplicita finalità di coinvolgere, seppur con

---

[41] Tale decreto, convertito con modifiche dalla L. n. 248/2006, ha introdotto significative innovazioni con particolare riferimento alla figura dell'appaltatore. In particolare, il Legislatore è intervenuto sul regime IVA applicabile agli appalti estendendo il meccanismo del c.d. *reverse charge*, disciplinato nell'art. 17, co. 5, D.P.R. n. 633/'72, al settore dell'edilizia. In tema, tra gli altri, cfr., LETIZIA, *Profili evolutivi della disciplina del reverse charge nell'ordinamento fiscale nazionale ed europeo*, in *Innovazione e Diritto*, n. 2/2007. Sulla responsabilità solidale negli appalti pubblici, CALVIERI, *Il subappalto, le subforniture ed il nuovo regime di responsabilità introdotto dalla Legge Bersani con l'art. 35 della L .n. 248/2006*, in *Lexitalia*, 12/2007; LOPEZ, LUCCHINI, *La disciplina attuale tra la Riforma Biagi e il Decreto Bersani*, in *La Pratica Forense*, Milano, maggio 2007.

[42] Il D. Lgs. n. 276/2003 è attuativo della c.d. *Riforma Biagi*, (*Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla L. n. 30/2003*) posto in essere con le modifiche del D. Lgs. n. 251/2004, della L. n. 80/2005, della L. n. 248/2005 (conv. del D.L. 203/2005), della L. n. 266/2005, della L. n. 248/2006 (conv. del D.L. 223/2006) e della L. n. 296/2006 (L. F. 2006). La disciplina dell'appalto si rinviene nell'art. 29, il cui 1° comma pone una netta differenziazione con la somministrazione di lavoro (il precedente *appalto di manodopera*), richiedendo che l'appaltatore debba possedere "l'*organizzazione dei mezzi necessari* ed *assumersi il rischio di impresa*". Il co. 2, invece, dispone che: "*In caso di appalto di servizi il committente imprenditore o datore di lavoro e' obbligato in solido con l'appaltatore, entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi e i contributi previdenziali dovuti*". L'interesse del committente al regolare adempimento degli obblighi retributivi e contributivi da parte dell'appaltatore si collega all'art. 1676 cod. civ. che riconosce, come è noto, agli ausiliari dell'appaltatore la facoltà di proporre azione surrogatoria per far valere direttamente i loro crediti nei confronti del committente prima ancora che questi abbia versato all'appaltatore il corrispettivo per la realizzazione dell'opera e fino alla concorrenza del debito che egli ha nei confronti dell'appaltatore, nel tempo in cui propongono la domanda. Si realizza, dunque, anche in tale ipotesi la solidarietà passiva tra appaltatore e committente (sebbene il committente non diventi parte del rapporto) prevista per facilitare l'emersione dal sommerso che, tra l'altro, attraverso il documento unico di regolarità contributiva trova ulteriore rafforzamento. Il DURC, infatti, è strumento utile sia per monitorare l'attività delle imprese e osservare le dinamiche del lavoro che per contrastare le irregolarità di carattere contributivo. Tra l'altro il 25 ottobre 2007, un decreto del Ministro del Lavoro e della Previdenza sociale, nato dall'esigenza di garantire una disciplina uniforme in ordine alle modalità di rilascio e ai contenuti analitici di tale documento, ne ha esteso l'applicazione a tutti i settori di attività. Cfr. DE LELLIS, *Appalti e subappalti sotto sorveglianza speciale*, *Italia Oggi*, s.s., 16/2007.

[43] Ad una prima lettura, il co. 34, dell'art. 35 crea un'evidente incertezza dal momento che, da un lato, sembra escludere i committenti non esercenti attività commerciale e, dall'altro, invece, ne estende l'applicazione per i soggetti indicati negli artt. 73 e 74 T.u.i.r. L'interpretazione di tale questione non è irrilevante dal momento che potrebbe far sorgere il dubbio relativo all'applicabilità della responsabilità soggettiva anche per gli appalti pubblici e, conseguentemente, alla P.A. committente. Si richiama, al riguardo, una sentenza del Tribunale di Pavia del 29 marzo 2007 sull'interpretazione dell'art. 29 del D. Lgs. n. 276/2003 che, muovendosi nell'alveo

i limiti che di seguito si esplicitano, il committente nel controllo della regolarità fiscale e, più in generale, della regolarità dei rapporti di lavoro dei dipendenti degli appaltatori e dei subappaltatori, rappresentando ulteriore elemento del quadro disciplinante il principio della responsabilità solidale.

Le disposizioni contengono previsioni significative in materia di versamenti IVA e ritenute sulle imposte dirette (nonchè contributi previdenziali ed assistenziali) che incidono direttamente sul rapporto tra appaltatore/subappaltatore e sulla relazione tra committente/appaltatore rispetto ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi ed in

virtù del nuovo meccanismo, inoltre, l'appaltatore è tenuto a pagare il corrispettivo dovuto ai propri subappaltatori solo dopo avere verificato che questi ultimi abbiano effettuato, nei confronti dei propri dipendenti, una serie di adempimenti.

Il comma 28 dell'art. 35, L. n. 248/2006, in particolare, mira a garantire: "l'effettuazione e il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente" nonché "il versamento dei contributi previdenziali e dei contributi assicurativi obbligatori per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali" relativi ai dipendenti del subappaltatore, costituendo in capo all'appaltatore un obbligo solidale di versamento.[44]

---

della giurisprudenza che ritiene applicabile alla P.A. committente l'art. 1676 del cod. civ., sostiene rispetto al co. 2 della norma sopra citata, ("*salvo diverse previsioni da parte della contrattazione collettiva, il committente è obbligato in solido con l'appaltatore, entro il termine di un anno dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi e i contributi previdenziali dovuti*") che la responsabilità solidale operi anche nei confronti della P.A, in relazione agli appalti da essa conferiti. Più precisamente, è stata ritenuta del tutto irrilevante la circostanza che l'art. 1, co. 2, D. Lgs. n. 276/03, escluda dal suo campo di applicazione le P.A. ed il loro personale poiché trattandosi di legge emanata dal Governo sulla base di una delega da parte del Parlamento (L. n. 30/03) deve rientrare nei limiti della delega stessa altrimenti si porrebbe come costituzionalmente illegittima. A tale riguardo, l'art. 6, co. 1, della legge delega dispone che le materie delegate alla legislazione da parte del Governo non possono trovare applicazione nei confronti dei dipendenti delle P.A, e, dunque, non richiama le Pubbliche Amministrazioni in quanto tali ma si riferisce esclusivamente ai loro dipendenti. Conseguentemente, seguendo tale impostazione, l'art. 1, co. 2, D. Lgs. n. 276/03 quando si riferisce alle P.A. necessariamente si riferisce alle stesse quali "*datori di lavoro*" per sottolineare che non possono utilizzare le forme contrattuali indicate nel D. Lgs. nei confronti dei propri dipendenti. Contrariamente, se il riferimento della norma in questione riguardasse proprio la P.A. intesa come Ente istituzionale, la norma si porrebbe in contrasto con la legge delega, e sarebbe, dunque, costituzionalmente illegittima. Interpretato in tal modo, il citato art. 1, co. 2, pone in essere, conseguentemente, una responsabilità solidale anche nel caso di appalti conferiti dalla P.A. ove il rapporto tra quest'ultima e i lavoratori dell'appalto non è configurabile come rapporto di lavoro subordinato in quanto tali lavoratori non sono dipendenti dell'appaltatore.

[44] Il co. 28 dell'art. 35 contiene, invero, una disposizione molto vicina al testo del co. 6, art. 118, D. Lgs. n. 163/2006, modificato dall'art. 3, co. 1, lett. *h*), D. Lgs. n. 113/2007. Si è così integrato un quadro normativo caratterizzato dall'estensione della responsabilità solidale sia dell'appaltatore verso i dipendenti (e/o gli ausiliari) del subappaltatore che del committente verso i dipendenti (e/o ausiliari) dell'appaltatore a norma dell'art. 1676 cod. civ. Come è noto, infatti, l'art. 118 del nuovo *Codice* pur ponendo in essere una ricognizione delle disposizioni vigenti, ha riproposto sostanzialmente il contenuto dell'art. 18, L. n. 55/1990 nel suo testo vigente. La nuova disposizione, in ogni caso, è attuativa della normativa comunitaria che estende la disciplina prima in vigore per i soli appalti di lavori anche agli appalti di servizi e di forniture. Sul piano soggettivo, inoltre, la norma sostituisce all'aggiudicatore la più ampia nozione di affidatario, ricomprendendo l'appaltatore cui siano affidati i lavori indipendentemente da una previa specifica procedura di gara. Tanto, ovviamente, non nel senso di affiancare alle regole sull'evidenza pubblica una parallela forma di affidamento diretto e senza gara ma perché

Tale responsabilità solidale, tuttavia, viene espressamente esclusa nel caso in cui l'appaltatore, prima di pagare il corrispettivo al subappaltatore, si conformi ad un mero dovere di controllo formale (di cui alle disposizioni immediatamente successive) ed accerti - attraverso la documentazione di cui al D.M. n. 74/2008[45] - che gli adempimenti fiscali (e contributivi) connessi con le prestazioni di lavoro dipendente concernenti l'opera, la fornitura o il servizio affidati al subappaltatore siano stati correttamente eseguiti (co. 29).[46]

Il successivo comma 30, individua, invece, il limite quantitativo della responsabilità che non può in ogni caso superare l'ammontare complessivo dovuto al subappaltatore per il suo contratto; la pregressa disciplina, al contrario, non prevedeva alcun limite determinando la concreta possibilità che la responsabilità dell'appaltatore potesse anche oltrepassare l'importo dovuto al subappaltatore o le vicende del relativo contratto.[47]

---

essa può considerarsi legittima nel caso in cui la gara abbia preceduto il momento della stipula dei veri e propri contratti di affidamento. In relazione al tema specifico della solidarietà tributaria, gli interventi della dottrina sono molteplici e significativi. Cfr., AMATUCCI (*a cura di*), *Trattato di diritto tributario*, II, Padova, 1994, 453 ss; CASTALDI, voce *solidarietà tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXIX, Roma, 1993; FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 248 ss.; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968; MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. IV*, *disc. priv.*, *sez. comm.*, XIV, Torino, 1997, 446 ss. Sulla collocazione dell'istituto *ab origine* nel diritto civile, cfr., TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 1995, 254, che sostenendo l'autonomia dell'istituto afferma la non rilevanza pratica del rinvio ai principi contenuti nel codice civile in quanto il diritto tributario prevede, nelle singole leggi di imposta, l'istituto della solidarietà e ne disciplina gli effetti. In senso opposto, FANTOZZI, *Corso di Diritto tributario*, Torino, 236, secondo il quale: "*la questione non è priva di rilevanza pratica dal momento che restano da definire i criteri di integrazione della disciplina tributaria eventualmente lacunosa: e questi sono, in un modo o nell'altro, quelli della disciplina civilistica*".

[45] Il D.M. n. 74/2008 ha individuato la documentazione necessaria per la corretta redazione delle comunicazioni tra subappaltatore, appaltatore e committente al fine di esonerare dalla responsabilità solidale l'appaltatore e, dalle sanzioni amministrative, il committente. In primo luogo, l'art. 1 prevede che il subappaltatore deve comunicare all'appaltatore il codice fiscale dei soggetti impiegati nell'esecuzione dell'opera o nella prestazione della fornitura o del servizio affidati, nonché ogni variazione riguardante i medesimi soggetti. Per quanto riguarda la documentazione sull'avvenuto versamento delle ritenute fiscali (artt. 2 e 3), l'azienda subappaltatrice è tenuta a rilasciare all'impresa appaltatrice una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (ex artt. 2 - 47, D.P.R. n. 445/2000) redatta in base ad un modello previsto nell'allegato allo stesso decreto, corredata da copie del modello F-24 a loro volta accompagnate dalle ricevute attestanti l'avvenuto addebito riferito al singolo subappalto. Alternativamente, l'attestazione può essere dimostrata attraverso asseverazione di uno dei professionisti di cui all'art. 35, D. Lgs. n. 241/2007. Per quanto attiene alla documentazione attestante l'avvenuto versamento dei contributi previdenziali e assicurativi si rinvia all'art. 4, del Decreto. Il rilascio da parte del subappaltatore della documentazione indicata esonera l'impresa appaltatrice dalla responsabilità solidale con riferimento ai lavoratori dipendenti impiegati nell'esecuzione dell'opera o nella prestazione della fornitura o del servizio, rispetto ai quali viene comunicato il codice fiscale. L'esibizione della stessa documentazione al committente, da parte dell'impresa appaltatrice nel momento del pagamento del corrispettivo determina, invece, la non applicazione delle sanzioni amministrative indicate nella norma. La *bozza* del decreto aveva ricevuto parere favorevole del CdS già il 23 agosto 2007 (n. 2819/2007).

[46] L'ultima parte del co. 29, art. 35, L. n. 248/2006, come cennato nel testo, consente all'appaltatore di sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione da parte del subappaltatore della predetta documentazione.

[47] Si pensi, per tale ipotesi, al caso degli appalti di non particolare entità effettuati in favore di ditte con notevole esposizione verso i propri ausiliari o dipendenti nonchè alle cause estintive delle obbligazioni dell'appaltatore verso il subappaltatore che possono influire sull'ammontare delle somme dovute.

Il comma 31 dell'art. 35, dispone, inoltre, che tutti gli atti notificati al debitore principale devono essere notificati anche al responsabile in solido e che sono territorialmente competenti gli uffici ove ha sede il subappaltante.

L'analisi del meccanismo ora descritto, certamente voluto per garantire e tutelare i diritti di riscossione dello Stato e degli enti assicurativi/ previdenziali, impone talune riflessioni.

In primo luogo, la documentazione generalmente offerta all'appaltatore per poter effettuare la verifica in oggetto è fondata su modelli di carattere essenzialmente autocertificativo e, pertanto, difficilmente idonea a consentire un efficace controllo; ulteriormente, tale accertamentò investe appaltatore e subappaltatore ma esclude il committente tuttavia colpito dagli effetti del meccanismo de quo in virtù di un'impostazione che fonda il suo presupposto nella una diversità tipologica tra contratto di appalto e contratto di subappalto.[48]

Ai sensi del comma 32 dell'art. 35, L. n. 248/2006, infatti: "Il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di questo ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui al comma 28 connessi con le prestazioni di lavoro dipendente concernenti l'opera, la fornitura o il servizio affidati sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore".

Il successivo comma 33 prevede, inoltre, che il committente incorre in una sanzione di carattere amministrativo nel caso in cui non osserva le modalità di pagamento individuate (V. comma precedente) e nel caso in cui gli adempimenti di cui al comma 28: "non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori".

Il committente, dunque, dovrà versare all'appaltatore il corrispettivo dovuto solo a condizione di accertare, attraverso l'acquisizione della documentazione, che siano stati regolarmente effettuati gli adempimenti fiscali (e contributivi) dovuti sia ai dipendenti del proprio appaltatore che ai suoi eventuali subappaltatori.

In definitiva, al committente che stipula un contratto d'appalto nell'ambito di attività soggette ad IVA è imposto un dovere di verifica che si sostanzia nel pretendere dall'appaltatore e dal subappaltatore tutta la documentazione relativa alla effettiva regolarità fiscal-contributiva, la cui inosservanza è sanzionata con l'applicazione, a suo

---

[48] Cfr. CINELLI., NICOLINI, *L'avvio della XV Legislatura. Il DPEF 2007-2013 e il "Decreto Bersani*", in *Riv. it. dir. lav.*, 2006, III, 214-215; CHIECO, *Lavoro e responsabilità solidale negli appalti: dalla legge Bersani alla Finanziaria 2007*, w.p. C.S.D.L.E. *Massimo D'Antona*, 52/2007.

carico, di una pena pecuniaria, di natura amministrativa.

Il meccanismo descritto, in buona sostanza, produce un duplice effetto: per un verso, è strumento di esonero della corresponsabilità dell'appaltatore per gli adempimenti nei confronti dei dipendenti dei subappaltatori (co. 29) e, per un altro, costituisce formale e necessario presupposto per il pagamento di quanto dovuto dal committente all'appaltatore (co.32).

La nuova disciplina, in ogni caso, presenta un limite rilevante non riuscendo ad unire con il vincolo legale della responsabilità solidale tutti i soggetti giuridici partecipi della filiera produttiva che impone ai soli subappalti e fonda il suo baricentro su un sistema preventivo che condiziona il pagamento dei corrispettivi all'esibizione di una documentazione che attesti la regolare esecuzione degli adempimenti fiscali.

La responsabilità solidale del committente rimane estranea al meccanismo sebbene, come cennato, richiamata nell'ultima parte del co. 34, art. 35 e, nonostante il legislatore utilizzi una formula che sembra alludere ad una norma di carattere interpretativo: "…resta fermo quanto previsto dall'art. 29, comma 2, del D. Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, e s.m., che deve intendersi esteso anche per la responsabilità solidale per l'effettuazione ed il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente".

4. Conclusioni

Le riflessioni svolte portano a sostenere che le nuove disposizioni non hanno condizionato concretamente l'operatività preesistente della responsabilità solidale negli appalti di opere e di servizi in vigore sin dal 2003, non incidendo i commi 28-34 dell'art. 35, sulla portata e sull'operatività del comma 2, dell'art. 29.

Il confronto delle due proposizioni a cui vanno aggiunte le modifiche introdotte con la Finanziaria 2007 rispetto alla responsabilità solidale in favore dei dipendenti dei subappaltatori fa emergere, in ogni caso, rilevanti problematiche interattive tra le normative,[49] fermo restando che il meccanismo di accertamento preventivo della regolarità fiscale funge da presupposto legale necessario per il corretto pagamento da parte dell'appaltatore del corrispettivo spettante ai propri subappaltatori e, quindi, di quanto dovuto dal committente allo stesso appaltatore.

Conseguentemente, il meccanismo di garanzia ex ante certifica legalmente

[49] Per questi aspetti, CHIECO, *Lavoro e responsabilità solidale negli appalti: dalla legge Bersani alla Finanziaria 2007*, cit.

l'insussistenza di fatti generatori (inadempimenti dell'appaltatore e di eventuali subappaltatori) della obbligazione solidale del committente che, nello schema legale dell'art. 29, D. Lgs. n. 276/2003, può sussistere solo a condizione di affiancare la responsabilità diretta (verso i propri dipendenti) e solidale (verso i dipendenti dei subappaltatori) gravante sull'appaltatore che, viceversa, il rispetto del meccanismo previsto dal D. L. n. 223/2006 fa venire meno.

Con l'emanazione del decreto interministeriale che ha reso finalmente operativa la norma di cui si discute, l'acquisizione della pubblica certificazione attestante che lo stesso appaltatore ed i suoi eventuali subappaltatori hanno regolarmente provveduto ad effettuare e versare le ritenute fiscali,[50] funge - dunque - da presupposto di fatto e di diritto per il venir meno della responsabilità solidale del committente, prevista, per i medesimi titoli, dall'art. 29, co. 2, D. Lgs. 276/2003. Questa certificazione, infatti, ha valore ricognitivo dell'insussistenza di posizioni creditorie di carattere fiscale e, allo stesso tempo, effetto liberatorio per il committente ovvero per l'appaltatore verso i dipendenti dei subappaltatori. In particolare, l'appaltatore una volta effettuato il pagamento, non può più essere chiamato a rispondere, in via solidale, nel caso in cui, successivamente, dovessero emergere per i medesimi titoli nuove posizioni creditorie.[51]

Delicate questioni in ogni caso si pongono soprattutto rispetto alla circostanza che l'art. 35 del decreto Bersani ha previsto ulteriori prescrizioni in merito alla disciplina del contratto di appalto tra appaltatore e subappaltatore che si sovrappongono a quelle, di diverso contenuto, del D. Lgs. n. 276/2003, rispetto al contratto di appalto stipulato dal committente con l'appaltatore.

Si pensi, ad es., alla durata della coobbligazione del committente in merito al versamento delle ritenute fiscali, la cui azione decade decorsi due anni dalla cessazione dell'appalto in virtù dell'art. 29, co. 2, D. Lgs. n. 276/2003; nessun termine breve, invece, è stato posto dall'art. 35 del decreto legge in relazione alla responsabilità solidale dell'appaltatore per l'adempimento degli stessi versamenti in favore dei dipendenti del

---

[50] Nonchè a versare i contributi previdenziali e quelli assicurativi obbligatori dei rispettivi dipendenti

[51] Tutto ciò, naturalmente, non riguarda i trattamenti retributivi dovuti ai dipendenti dell'appaltatore e dei subappaltatori estranei, come specificato, al meccanismo di cui ai commi 28-33 dell'art. 35. Tra le varie ipotesi che concretamente potrebbero verificarsi vi è quella, ad es., che il committente, prima di pagare, accerti solo che appaltatore e subappaltatori abbiano versato le imposte dovute al Fisco e non anche i contributi assicurativi all'INAIL, ritenendo non sussistente la sua corresponsabilità in virtù dell'art. 29, D. Lgs. n. 276. Tale circostanza, in ogni caso, esporrebbe il committente alla sanzione amministrativa indicata dal co. 33, art. 35, della D.L. *Bersani* e il mancato accertamento del corretto versamento dei contributi assicurativi in favore dei dipendenti dell'appaltatore e del subappaltatore creerebbe il presupposto per far scattare sul committente la diversa ipotesi di responsabilità solidale di cui al comma 911, L. F. 2007 posta a tutela dei lavoratori dipendenti dall'appaltatore e/o subappaltatore nel caso di infortuni e malattie professionali rimasti privi di indennizzo.

subappaltatore.

Dal verificarsi di tale fattispecie, dunque, consegue che l'amministrazione finanziaria nel caso di omesso versamento delle ritenute fiscali relative ai dipendenti del subappaltatore deve agire entro il termine di decadenza di due anni sia nei confronti del committente che del suo appaltatore mentre, oltre il biennio ed entro i termini previsti dagli ordinari termini prescrizionali, le residua la sola azione verso l'appaltatore. Nel caso, ancora, che le stesse omissioni siano poste in essere dall'appaltatore, l'amministrazione finanziaria potrà agire solo verso il committente con decadenza biennale.

La maggiore estensione temporale della responsabilità solidale dell'appaltatore, comunque, deve essere coordinata con la limitazione quantitativa degli importi dovuti che, in virtù del comma 30, dell'art. 35, non può eccedere, complessivamente, il corrispettivo dovuto dall'appaltatore al subappaltatore.[52] L'art. 29, comma 2, D. Lgs. n. 276/2003, diversamente, non pone alcuna limitazione quantitativa alla responsabilità solidale del committente che risponde, pertanto, illimitatamente delle omissioni fiscali che riguardano i dipendenti di appaltatore e subappaltatori.

Dunque, di fronte all'azione di recupero del Fisco per gli omessi adempimenti nei confronti dei dipendenti dell'appaltatore e del subappaltatore, il committente risponde in via solidale brevemente ma illimitatamente rispetto all'appaltatore, la cui obbligazione è più duratura pur se circoscritta entro i limiti del valore nominale del corrispettivo dovuto al subappaltatore.

Nel complesso, tuttavia, una complementarità tra l'art. 29, co. 2, D. Lgs. n. 276/2003 e le disposizioni contenute nei commi 28-33, L. n. 248/2006, è da sostenersi.

Il meccanismo di corresponsabilità, infatti, che opera ex post (rispetto a mancati versamenti) è stato affiancato ad un meccanismo di accertamento ex ante avente la finalità di garantire, preventivamente, il corretto adempimento di tutti i versamenti fiscali (e contributivi).

Rispetto alla tutela successiva del committente per i possibili inadempimenti dell'appaltatore/subappaltatore e relativi al trattamento economico e previdenziale dei lavoratori denunciati solo in seguito alla conclusione dell'appalto, non è prevista alcuna forma specifica pur se, com'è noto, nelle commesse pubbliche l'esecutore vincolato al

[52] La diversa formula rispetto all'art. 1676 cod. civ. implica che l'ammontare del corrispettivo dovuto dall'appaltatore al subappaltatore definisca il tetto del *quantum* dovuto al Fisco (ed agli enti previdenziali) per effetto della responsabilità solidale, prescindendo da quanta parte del corrispettivo sia stata effettivamente già versata dal subappaltatore che, pertanto, non varrà a ridurre l'ammontare del debito solidale per il quale è tenuto l'appaltatore.

corretto svolgimento del servizio commissionato, è tenuto in virtù dell'art. 113, D. Lgs. n. 163/2006, a costituire una "garanzia fideiussoria pari al 10% dell'importo contrattuale.[53] Tale garanzia sarà svincolata automaticamente e progressivamente con l'avanzamento dei lavori "nel limite massimo dell'iniziale importo garantito" senza necessità del benestare del committente e, per l'ammontare residuo, "pari al 25% dell'iniziale importo garantito", viene ulteriormente svincolata "secondo la normativa vigente" (ovvero all'esito del collaudo).

In seguito all'esito del collaudo dell'opera e/o servizio, dunque, non residua in capo al committente alcun importo che sia idoneo a tutelarlo in via surrogatoria rispetto ad un'azione diretta di durata biennale e successiva al rapporto contrattuale,intentata dai lavoratori dell'appaltatore/subappaltatore.

Conseguentemente il committente potrebbe incorrere nel rischio concreto di pagare non solo l'intero prezzo dell'esecuzione dell'appalto ma, successivamente, anche di subire un'azione da parte degli enti impositori (e/o previdenziali, nonché da uno o più dipendenti) per crediti da lavoro non assolti dal datore che tra l'altro, potrebbe trovarsi nelle condizioni di non poter assolvere le proprie obbligazioni.

Conclusivamente, si ritiene che mentre la tutela dei dipendenti sia stata senz'altro potenziata altrettanto non è avvenuto rispetto al committente che chiamato, sia pure indirettamente, ad una maggiore vigilanza su diritti dei lavoratori utilizzati, non è stato però dotato di idonea strumentazione giuridica anche svolgendo "diligentemente" il suo ruolo.[54]

In ogni caso, con la nuova disciplina l'Erario e gli Enti previdenziali potranno rivolgersi direttamente, in virtù dell'art. 1292 cod. civ., all'appaltatore nel caso in cui il subappaltatore non abbia versato quanto dovuto e l'appaltatore, a sua volta, potrà ex art. 1298 cod. civ., esercitare diritto di rivalsa nei confronti del subappaltatore per essere reintegrato del quantum versato.

---

[53] L'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture ha ritenuto che la riduzione del deposito cauzionale nella misura del 50% per le imprese in possesso della certificazione di qualità deve essere riconosciuta non solo agli appalti di lavori pubblici ma anche agli appalti di servizi e forniture. Inoltre, la garanzia fideiussoria definitiva, da prestare per l'esecuzione del contratto, ex art. 113 D. Lgs. n. 163/2006, essendo costituita sulla base del "*10% dell'importo contrattuale*" esclude l'applicazione dell'IVA, imposta accessoria, peraltro variabile. Cfr., *determinazione* n. 7/2007, 11 settembre 2007.

[54] La nuova disciplina, infatti, non prevede espressamente la facoltà per il committente di chiedere all'esito del collaudo (o al momento della corresponsione del saldo finale) e, dunque, all'estinguersi della fideiussione ex art.113, D. Lgs. n. 113/2006, la sottoscrizione di una ulteriore garanzia fideiussoria di durata biennale e di importo congruo che possa essere escussa a fronte di azioni giudiziali intentate dal Fisco, dai dipendenti od altri enti creditori dell'appaltatore e/o del subappaltatore.

Una lacuna del nostro ordinamento è stata, dunque, colmata essendo frequenti le ipotesi in cui il subappaltatore non adempiva o ritardava nell'adempimento con ingenti perdite per l'Erario che, tra l'altro, trovava davanti a sé patrimoni insufficienti e non riusciva soddisfare, neppure in via coattiva, i crediti tributari (previdenziali e assicurativi).

La nuova disciplina del regime di responsabilità realizza, così, un duplice obiettivo: incrementa il livello di adempimento degli obblighi fiscali (previdenziali e assicurativi) cui sono tenute le imprese che operano in qualità di appaltatori e subappaltatori e migliora le garanzie per gli Enti impositori (e previdenziali) di riscuotere i propri crediti. [55]

[55] AGENZIA DELLE ENTRATE, circolare n. 28/E, 4 agosto 2006.

Il Badwill nel contesto normativo dei principi contabili internazionali e nel diritto fiscale italiano

di Eduardo Maria Piccirilli[1]

1 Introduzione

Secondo parte della dottrina classica l'avviamento è un eccedenza del prezzo di scambio pattuito fra le parti rispetto al valore corrente del patrimonio dell'impresa[2]. Secondo altri[3], invece, "non vi è un valore dei beni che rimanga immutato, quali che siano le circostanze del loro profittevole impiego, ed al quale si aggiunga un altro valore, costituito dall'avviamento, quando quell'impiego adduca a risultati sopranormali. E' il valore stesso dei beni, del capitale dell'impresa che risulta variato in dipendenza di quelle circostanze".

Sia che si consideri l'avviamento come valore intrinseco ai beni complessivi (sia materiali che immateriali), sia che lo si consideri come valore differenziale, è pacifico che l'avviamento oggi rappresenti una qualità dell'azienda sul quale incidono una serie di fattori: valore dei beni, qualità dei prodotti, immagine dell'azienda, organizzazione dell'azienda, clientela, ubicazione, abilità gestoria dell'imprenditore, che determinano un maggior o minor valore rispetto al *value* complessivo dell'azienda. Tale valore viene fuori solo quando l'azienda viene posta in vendita. Infatti, chi acquista un'azienda già avviata, riconosce un valore aggiuntivo, avviamento appunto, rispetto al valore complessivo dell'azienda, proprio in virtù del fatto che l'acquirente vuole evitare i rischi di insuccesso e i costi d'impianto. L'avviamento, quindi, è l'eventuale valore che l'azienda esprime come insieme coordinato di beni e di capacità professionale, capace di essere presente su un mercato e di entrare in nuovi mercati[4].

Il principio contabile internazionale n. 22 descrive le tecniche di rilevazione e valutazione dell'avviamento e delle differenze da consolidamento. Con riferimento

---

[1] Dottore Commercialista, prof. a contratto di diritto finanziario, facoltà di Giurisprudenza Università federiciana

[2] Il Besta considera l'avviamento come valore differenziale, ovvero come il maggior valore che assumono i beni dell'impresa a cagione del loro impiego congiunto. F. Besta, *La Ragioneria*, Vallardi, Milano, 1920, Libro II, pag. 423.

[3] D. Amodeo, *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1984, ag. 833

[4] R. Lupi, *Diritto tributario parte speciale*, Giuffrè, Milano, 2005, pag. 107 nota 29

all'avviamento il principio contabile definisce l'avviamento positivo (*goodwill)* e l'avviamento negativo (*badwill)*.

L'avviamento è definito come qualsiasi eccedenza del costo d'acquisto rispetto ai *fair value* [5] delle attività e passività identificabili acquisite alla data dell'acquisizione. Il *goodwill* è dunque il maggior prezzo corrisposto dall'acquirente in previsione di futuri benefici economici derivanti da sinergie o da attività immateriali che non possono essere rilevate distintamente.

Il *badwill* è definito dallo IAS 22[6] come: l'eventuale eccedenza, alla data della compravendita, della quota di partecipazione dell'acquirente nei *fair value* (valori correnti) delle attività e passività identificabili acquisite rispetto al costo di acquisizione.

In altri termini, il badwill si verifica quando il risultato reddituale è inferiore al risultato patrimoniale. Quantitativamente, corrisponde alla diminuzione di valore del patrimonio di un'azienda in perdita, un valore che è inferiore al suo capitale economico. E' l'indice di un complesso funzionante che, in termini di efficienza, ha un valore inferiore ai valori che lo compongono. L'avviamento negativo, quindi, è dato dalla differenza tra il patrimonio netto rettificato e il valore economico del capitale, determinato, sulla base dei flussi attesi[7].

La motivazione più razionale alla base dell'acquisto di un d'azienda (o ramo d'azienda) ad un prezzo inferiore al valore del patrimonio netto contabile ad esso riferibile è data dalla circostanza che vi sono fondate previsioni di perdite future, che l'acquirente dovrà sopportare successivamente all'acquisizione e che il prezzo incorpori oneri di ristrutturazione che vengono scontati all'acquirente. I risultati negativi attesi comprimeranno, infatti, il valore del patrimonio aziendale successivamente all'operazione, riducendo pertanto il prezzo che l'acquirente è disposto a pagare per ottenere la proprietà del bene-azienda[8].

Nel momento in cui l'azienda viene ceduta, in base alle regole ordinarie dell'imposizione sui redditi, si rileva una plusvalenza o minusvalenza a seconda che il corrispettivo ecceda o meno la somma dei valori fiscalmente riconosciuti dei beni ceduti.

---

[5] *Fair value* è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, tra parti consapevoli e disponibili, in una operazione fra terzi (IAS 22).

[6] Nelle regole nazionali italiane l'avviamento negativo non viene preso in considerazione.

[7] . Angiola, *L'avviamento negativo. Problematiche economiche e contabili*, Giappichelli, Torino, 2002

[8] R. Moro Visconti, Il badwill (avviamento negativo): aspetti fiscali (risoluzione *n. 184/E* del 25 luglio 2007) contabili e valutativi, in Il Fisco, n. 32 del 10 settembre 2007, pag. 1-4700

All'eventuale plusvalenza (goodwill) sarà applicabile il regime ordinario, ivi compresa la possibilità di ripartire la tassazione fino ad un massimo di 5 periodi di imposta[9].

All'eventuale minusvalenza (*badwill*), l'acquirente costituirà un apposito fondo che utilizzerà per fronteggiare le perdite che si sosterranno, ovvero provvederà ad estinguerlo qualora le originarie previsioni di perdita, non siano più fondate; in entrambi i casi attraverso la rilevazione di un provento straordinario fiscalmente rilevante, imputato a conto economico.

2 Inquadramento del badwill nei principi contabili internazioni

Come abbiamo visto in precedenza, l'avviamento positivo si determina tra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione di un'azienda o di un ramo d'azienda ed il valore corrente attribuito ai singoli elementi patrimoniali attivi e passivi facenti parte dell'azienda o del ramo d'azienda. Quando l'acquisizione avviene a titolo oneroso, l'articolo 2426, comma 1, n° 6 del codice civile sancisce la facoltà di iscrivere nell'attivo patrimoniale l'avviamento positivo a condizione che:

a. via sia il consenso del collegio sindacale
b. l'acquisto sia avvenuto a titolo oneroso.

Poiché, l'avviamento costituisce un fattore produttivo a fecondità ripetuta, deve essere ammortizzato in un periodo non superiore a cinque anni e preferibilmente in quote costanti. Una maggiore durata è, tuttavia, consentita nel caso in cui vi siano prospettive di mantenimento dell'utilità futura dell'avviamento stesso per un periodo superiore ai cinque anni. In ogni caso, il periodo di ammortamento non può comunque eccedere la durata di venti anni[10]. Gli amministratori che opteranno di ammortizzare l'avviamento per un periodo eccedente i cinque anni, dovranno espressamente motivare in nota integrativa le ragioni della scelte di un periodo superiore[11].

[9] Lupi, op. cit., pag 181
[10] Principio contabile nazionale n° 24
[11] La norma del codice civile dispone che la durata superiore è l'eccezione vista che la scelta dovrà essere motivata in nota integrativa

Sotto il profilo fiscale, la norma che disciplina l'avviamento è l'art.103 del TUIR, articolo che si occupa più in generale dell'ammortamento dei beni immateriali[12].

Questa norma è stata modificata dalla legge finanziaria 2006[13]. Attualmente essa prevede che il valore dell'avviamento iscritto nell'attivo del bilancio è deducibile in misura non superiore a 1/18 dello stesso[14].

Quindi, l'iscrizione in bilancio rappresenta la condizione necessaria affinché si possa procedere all'ammortamento dell'avviamento sotto il profilo fiscale.

L'iscrizione in bilancio dell'avviamento, da un punto di vista fiscale, segue le medesime regole previste dai principi contabili nazionali, con la conseguenza che l'avviamento può essere capitalizzato solamente in caso di acquisto a titolo oneroso di un'azienda e qualora esso abbia un valore quantificabile e un'utilità differita nel tempo[15].

Fin qui l'inquadramento del *goodwill.*

La disciplina nazionale nulla dice, invece, in merito al trattamento del cosiddetto avviamento negativo o *badwill*.

Per aver una definizione del *badwill* ed inquadrarlo da un punto di vista civile, e soprattutto da un punto di vista fiscale, dobbiamo rifarci al documento relativo al principio contabile internazionale IAS n° 22[16].

---

[12] L'avviamento rappresenta una plusvalenza per il cedente e la regola è contenuta nella disciplina delle plusvalenze dei beni relativi all'impresa di cui agli articoli 86 e 87 TUIR. A seguito della riforma del Testo Unico in vigore dal 1° gennaio 2004 la tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di azienda è stata modificata abrogando il regime sostituivo previsto dal D. Lgs. n. 358/1997. Attualmente la cessione d'azienda è soggetta a tassazione ordinaria della plusvalenza. Tale plusvalenza concorre a formare il reddito a norma dell'art. 86 comma 4 TUIR per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata o in cinque quote annuali costanti purché l'azienda sia stata costituita o acquistata da almeno tre anni. La plusvalenza originata dalla cessione d'azienda è comprensiva dell'avviamento. Nel caso in cui la cessione riguardi l'unica azienda dell'imprenditore individuale, la facoltà di rateizzare la plusvalenza non può essere esercitata. Le plusvalenze che derivano dalla cessione d'azienda non possono essere rateizzate se viene richiesta la tassazione separata ai sensi dell'articolo 17 TUIR. Tale beneficio può essere richiesto se l'azienda è stata posseduta da più di cinque anni. Lupi, op. cit., pagg. 181 e 223

[13] L'art.103 del TUIR è stato modificato a seguito dell'entrata in vigore della L.266/2005. In precedenza l'ammortamento era deducibile in quote non superiori alla decima parte del valore dell'avviamento

[14] La deducibilità fiscale dell'ammortamento dell'avviamento è passata da dieci a diciotto anni. Il Collegato alla Finanziaria 2006 aveva portato a venti anni la predetta durata, successivamente la Finanziaria 2006 ha rettificato la disposizione stabilendo che la deduzione fiscale dell'ammortamento dell'avviamento non può eccedere il 5,56% (cioè un diciottesimo) del relativo valore; pertanto l'aliquota del 5% (un ventesimo) non avrà mai applicazione

[15] Risoluzione Ministeriale 154/E del 15.12.04

[16] Le implicazioni di carattere fiscale derivanti dall'adozione nel nostro ordinamento dei principi contabili internazionali sono desumibili, principalmente, dal D. lgs. 38/2005. Con tale provvedimento, infatti, il legislatore nazionale ha modificato alcune delle norme del Tuir nel tentativo di garantire la sostanziale omogeneità di trattamento fiscale fra i soggetti tenuti all'adozione degli Ias/Ifrs e quelli che, invece, continueranno a redigere i conti annuali e consolidati secondo la disciplina domestica. La legge 244/2007 (Finanziaria per il 2008) ha apportato modifiche significative alla disciplina fiscale dei soggetti che adottano gli Ias/Ifrs nella redazione del bilancio d'esercizio. Qui rilevano alcune novità: a) nell'articolo 83 del Tuir è stata abrogata la previsione secondo cui il risultato d'esercizio doveva essere aumentato o diminuito dei componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto degli Ias/Ifrs, ed è stato introdotto un nuovo periodo, secondo il quale valgono per i

Il paragrafo 59 dello IAS n° 22, stabilisce che: "L'eventuale eccedenza, alla data della compravendita, della quota di partecipazione dell'acquirente nei *fair value*[17] delle attività e passività identificabili acquisite rispetto al costo dell'acquisizione, deve essere rilevata come avviamento negativo". Inoltre, l'esistenza di un avviamento negativo può rappresentare una sovrastima delle attività oggetto di acquisizione o una omissione o ancora una sottostima delle passività acquisite.

Per quanto concerne la corretta allocazione del badwill, i paragrafi nn: 61, 62 e 63 dello IAS n° 22, affrontano le seguenti fattispecie:

a) avviamento negativo connesso alla previsione di perdite e costi futuri identificati nel programma di acquisizione dell'acquirente e quantificabile in modo attendibile: l'avviamento negativo deve essere rilevato come provento nel conto economico dell'esercizio in cui i costi e le perdite sono rilevati;

b) avviamento negativo non correlato alla previsione di perdite e costi futuri attesi identificabili e quantificabili attendibilmente: l'avviamento negativo deve essere rilevato come provento di conto economico attraverso le seguenti modalità:

i. l'ammontare dell'avviamento negativo che non eccede il *fair value* delle attività non monetarie identificabili oggetto di acquisizione deve essere rilevato come provento di conto economico sistematicamente lungo il corso della residua vita utile media ponderata delle attività ammortizzabili stesse;

ii. l'importo dell'avviamento negativo che, invece, eccede il *fair value* delle attività ammortizzabili non monetarie facenti parte dell'azienda o ramo d'azienda acquisito deve essere rilevato immediatamente come provento.

I principi contabili internazionali precisano, inoltre, che nella misura in cui il *badwill* non è correlato alla previsione di perdite e costi futuri che siano stati identificati dall'acquirente dell'azienda o del ramo di azienda nel piano di acquisizione della stessa,

---

"soggetti Ias", anche in deroga alle disposizioni del Tuir, "*i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti*" dai principi contabili internazionali; b) l'articolo 109, comma 4, lettera b), è stato riformulato a seguito dell'abrogazione della disposizione che consentiva di effettuare deduzioni extracontabili. P. Ceppelino R. Lugano, *Regime di neutralità ancorato ai periodi 2007*, Il Sole 24 Ore, 3 novembre 2008, pag. 3

[17] Il fair value o valore equo è definito come il valore di scambio tra due controparti indipendenti, informate e disponibili alla contrattazione in una operazione fra soggetti terzi. L'adozione del fair value comporta l'imputazione a conto economico di utili non realizzati connessi all'andamento dei mercati in prossimità della data di chiusura dei bilanci. Una delle principali novità dei principi contabili internazionali, quindi, è quella di superare il criterio del costo quale principio guida per la valutazione delle poste di bilancio. In altri termini, i bilanci redatti sulla base dei principi contabili internazionali sono prevalentemente rivolti ai soggetti investitori e presentano una visione prospettica della situazione economico-patrimoniale della società. I principi contabili internazionali interpretano il bilancio in un'ottica dinamica, in quanto il risultato economico dell'esercizio risulta essere rappresentativo delle capacità reddituali prospettiche dell'azienda

quantificati in modo attendibile, l'avviamento negativo rappresenta un componente positivo del conto economico nel momento in cui i benefici economici correlati alle attività ammortizzabili di stato patrimoniale siano utilizzati.

Nel caso, invece di attività monetarie, il provento corrispondente all'avviamento negativo deve essere rilevato immediatamente a conto economico[18].

3 Inquadramento dell'avviamento negativo nell'ordinamento fiscale italiano

Fin qui il principio contabile internazionale che riconosce il sorgere di un istituto quale appunto il *badwill.*

Ci si sono pone il problema se lo stesso possa oggi trovare residenza nell'ordinamento fiscale italiano.

Certo che se andassimo a spulciare qualche sentenza di commissione tributaria rileveremmo addirittura che il contribuente, riconoscendo il *badwill* in base ai principi contabili internazionali, incapperebbe nella morsa delle disposizioni antielusive di cui all'art. 37 bis D.P.R. 600/73 comma 3[19]. Secondo la Commissione, infatti, poiché

[18] Stralcio del principio contabile IAS 22 ...omissis L'eventuale avviamento, positivo o negativo, deve essere contabilizzato secondo quanto previsto dal presente Principio. Omissis. Avviamento negativo derivante da acquisizioni Rilevazione e valutazione 59. L'eventuale eccedenza, alla data della compravendita, della quota di partecipazione dell'acquirente nei fair value (valore equo) delle attività e passività identificabili acquisite rispetto al costo dell'acquisizione, deve essere rilevata come avviamento negativo. 60. L'esistenza dell'avviamento negativo può essere indice del fatto che attività identificabili sono state sovrastimate e che passività identificabili sono state omesse oppure sottostimate. E' importante appurare che non si verifichi tale situazione prima che l'avviamento negativo sia rilevato. 61. Nella misura in cui l'avviamento negativo fa riferimento alla previsione di perdite e costi futuri che sono identificati nel programma di acquisizione dell'acquirente e che possono essere quantificati attendibilmente, ma che non rappresentano passività identificabili alla data di acquisizione (vedere paragrafo 26), tale porzione di avviamento negativo deve essere rilevata come un provento nel conto economico quando le perdite e i costi futuri sono rilevati. Se queste perdite e costi futuri identificabili non sono rilevati nell'esercizio previsto, l'avviamento negativo deve essere trattato contabilmente secondo quanto previsto dal paragrafo 62, punti (a) e (b). 62. Nella misura in cui l'avviamento negativo non fa riferimento a perdite e costi futuri attesi identificabili che possono essere quantificati attendibilmente alla data di acquisizione, l'avviamento negativo deve essere rilevato come un provento nel conto economico come segue: (a) l'ammontare dell'avviamento negativo che non eccede i fair value (valori equi) delle attività non monetarie identificabili acquisite deve essere rilevato come un provento sistematicamente lungo il corso della residua vita utile media ponderata delle attività identificabili acquisite ammortizzabili; e (b) l'importo dell'avviamento negativo che eccede i fair value (valori equi) delle attività non monetarie identificabili acquisite deve essere immediatamente rilevato come un provento. 63. Nella misura in cui l'avviamento negativo non fa riferimento alla previsione di perdite e costi futuri che sono stati identificati nel programma di acquisizione dell'acquirente e che possono essere quantificati attendibilmente, l'avviamento negativo costituisce un provento che è rilevato a conto economico quando i benefici economici contenuti nelle attività identificabili ammortizzabili sono utilizzati. Nel caso di attività monetarie, il provento è immediatamente rilevato a conto economico. Omissis

[19] Dalle operazioni poste in essere e considerati i tempi stretti di esecuzione, considerato inoltre che un avviamento in negativo non può e non esiste secondo la normativa civilistica e tributaria, semmai esiste solo in positivo e se si paga un prezzo in caso di cessione d'impresa, può e deve essere ammortizzato

l'avviamento negativo non trova residenza nel nostro ordinamento sia civile che fiscale, ha dedotto che il contribuente avrebbe tenuto un comportamento elusivo[20] in violazione

---

pluriennalmente, questo Collegio si chiede come mai si possa costituire un fondo avviamento in negativo, atteso che a fronte di un valore di cessione di un ramo aziendale del valore di lire 145.454.819.278 sia equivalso un pacchetto di azioni pari a lire 80.000.000, e qui i casi sono due: 1) sono state emesse azioni sotto le pari (rispetto al valore effettivo del ramo di azienda compravenduto e/o dato in cessione); 2) il valore del ramo aziendale compravenduto non è reale e dovrebbe essere rappresentato al valore del capitale azionario emesso, salvo non mascheri riserve occulte che dovrebbero essere nel caso assoggettate a tassazione *ex* art. 85 del Tuir. Visto e considerato che la F. S.p.a. era una società in crisi perchè è stata costituita dalla I. S.p.a. ed il ramo aziendale anziché cederlo alla F. S.p.a. non lo poteva direttamente alla F.L. S.a.r.l. con sede all'estero, senza farlo transitare con la F. S.p.a. con sede in Italia? Questi interrogativi hanno in comune una sola risposta che può dare soltanto l'attenta lettura dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 ed in particolare il comma 3 dianzi citato e la cui miglior risposta è stata data dai verificatori della Direzione regionale delle Entrate della Liguria prima e dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Savona, poi con l'avviso di accertamento che da parte di questo Collegio non può che trovare conferma, vista l'evidenza dell'elusività delle operazioni poste in essere, con cessioni di rami aziendali, emissioni ed aumenti di capitali sociali, costituzioni di società all'estero, per non parlare di alchimie ragionieristiche e di bilancio, sbandierando i principi contabili IAS 38, che seppure questo Collegio conosce come internazionalmente accettati però non sono norme né tributarie e né civilistiche alle quali ed alle sole questo Collegio si deve attenere. Pur riconoscendo l'abile e la strenua difesa svolta dai difensori della ricorrente, ben architettata ed articolata sul piano giuridico e processuale, il ricorso per le considerazioni ed i motivi che precedono non può essere accolto e di contro devono essere accolte le controdeduzioni dell'ufficio, relativamente alle pretese tributarie insite nell'avviso di accertamento impugnato. Quanto alle spese ed onorari di giudizio, in considerazione della complessità della materia trattata, sussistono fondate ed obiettive ragioni per compensare tra le parti le spese di lite. Sentenza n° 82 del 24 marzo 2006 Commissione Tributaria Provinciale di Savona sez. II

[20] "L'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 reca una apposita disposizione antielusiva che ha ad oggetto gli atti, fatti e negozi privi di valide ragioni economiche che comportano un indebito risparmio di imposta, in presenza di specifiche operazioni quali, ad esempio, conferimenti, fusioni, scissioni, operazioni sul capitale, eccetera. Nel caso di specie il giudice di primo grado ha ritenuto elusiva l'operazione in esame, dichiarando che la società doveva cedere direttamente l'azienda. Eppure, sulla base delle riflessioni esposte nei precedenti paragrafi, l'operazione oggetto della sentenza è stata una normale cessione di azienda attuata attraverso uno strumento riconosciuto dal sistema tributario e, cioè, il conferimento dell'azienda e la successiva cessione delle partecipazioni della società conferitaria. Per cedere un'azienda, difatti, alcune delle alternative garantite dal sistema tributario possono essere considerate, ad esempio, la cessione dell'azienda *tout court* o il conferimento di azienda e la successiva cessione delle partecipazioni della conferitaria In merito vale rilevare, in primo luogo, che nessuna norma prevede che tale operazione si debba compiere con una mera cessione dell'azienda. Né ha senso dire che il conferimento d'azienda prodromico alla cessione delle partecipazioni permette di avere vantaggi fiscali non riconosciuti dal sistema e come tale rappresenta una operazione elusiva, in quanto, casomai, è vero il contrario. Il legislatore difatti aveva deciso di introdurre addirittura una normativa specifica per rendere il conferimento neutrale ai fini fiscali, proprio per agevolare le operazioni di riorganizzazione societaria. La circolare relativa al D. Lgs. n. 358/1997, nelle premesse precisa che "La finalità principale delle disposizioni che formano oggetto del decreto legislativo... è la rimozione degli ostacoli di carattere tributario all'assunzione, da parte dei comparti produttivi nazionali, della struttura aziendale e giuridica più soddisfacente in relazione agli obiettivi imprenditoriali da conseguire". Con l'ulteriore riforma del 2003, il legislatore ha proseguito su questa strada, riconoscendo che le operazioni congiunte di conferimento di azienda in neutralità (ai sensi dell'art. 176 del Tuir) e successiva cessione delle partecipazioni non sono soggette, *ex lege*, alla norma antielusiva di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. Sarebbe tuttavia eccessivo dire che, *a contrariis*, prima di tale modifica l'operazione in esame era sicuramente una operazione elusiva: comunque, se la norma antielusiva poteva essere considerata applicabile in astratto, poi si trattava di controllare se in relazione al caso preso in esame risultavano verificate le condizioni per la sua applicazione in concreto (presenza o meno di valide ragioni economiche, aggiramento di obblighi o divieti dell'ordinamento tributario, eccetera). In proposito, una recente sentenza della Corte di Cassazione ha previsto che, per qualificare una operazione elusiva o meno, debba essere valutato il valore economico delle ragioni extrafiscali e, dall'altro lato, l'entità del vantaggio fiscale. In tal modo, si può "operare un esame globale della situazione concretamente accertata" al fine di verificare se la ragione economica per cui l'operazione è stata fatta trascende effettivamente la ricerca di una agevolazione fiscale. Tale sentenza peraltro ha rigettato l'impostazione della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto sufficiente ad evitare l'applicazione della norma antielusiva la mera sussistenza anche di ragioni economiche". M. Mazzetti di Pietralata, *Trattamento contabile e fiscale*

dell'art. 37 bis (forse se il contribuente se avesse usato il principio contabile IAS 22 invece dello IAS 38, il relatore della sentenze non avrebbe usato l'espressione *dispregiativa* "… per non parlare di alchimie ragionieristiche e di bilancio, sbandierando i principi contabili IAS 38, che seppure questo Collegio conosce come internazionalmente accettati però non sono norme né tributarie e né civilistiche alle quali ed alle sole questo Collegio si deve attenere"). Il relatore sicuramente ha ignorato il recepimento della direttiva comunitaria[21] da parte del nostro ordinamento[22] con il D. lgs. 38/2005. Il legislatore nazionale ha modificato, infatti, alcune delle norme del Teso Unico delle Imposte Dirette nel tentativo di garantire la sostanziale omogeneità di trattamento fiscale fra i soggetti tenuti all'adozione degli IAS/IFRS. Il processo di adeguamento certamente non si è arrestato. Anzi. Il legislatore con la finanziaria 2008 (legge 244/2007) è nuovamente intervenuto al fine di adeguare altri principi cantabili internazionali alla legislazione fiscale[23].

Uno degli articoli del TUIR, oggetto di adeguamento ed applicabile al *badwill* è l'art. 83 che, secondo la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate[24], sarebbe quello più rispondente al caso di specie per effetto del principio di derivazione, in quanto l'utile e la perdita del conto economico costituiscono il dato di partenza per determinare il reddito imponibile. Il fondo dunque concorrerà al reddito imponibile secondo il suo utilizzo, in base a quanto verrà accreditato a conto economico come sopravvenienza attiva anno per anno, secondo le relative perdite di esercizio. Peraltro, nel caso di specie, il piano economico di risanamento dell'azienda prevede un periodo di tre anni per il ritorno *in bonis* dell'azienda: il

---

dell'avviamento negativo e applicazione della norma antielusiva: recenti interpretazioni della giurisprudenza e dell'Agenzia delle Entrate di in "il fisco" n. 38 del 22 ottobre 2007, pag. 1-5589.

[21] Regolamento della Commissione 29 dicembre 2004, n. 2236/ 2004/CE (Gazz. Uff. UE n. L. 392 del 31 dicembre 2004)

[22] Nonostante il parere contrario dei giudici di prima istanza di Savona, la migliore dottrina contabile ritiene che il badwill possa esistere da un punto di vista contabile. Il documento dell'Istituto di ricerca dei Dottori commercialisti, dopo aver descritto a grandi linee il trattamento contabile del badwill secondo i principi contabili internazionali, per quanto attiene ai principi contabili nazionali fa riferimento all'applicazione per analogia del Principio contabile OIC n. 17 sul bilancio consolidato, Documento della Fondazione Aristeia - Istituto di Ricerca dei Dottori commercialisti n. 64 del giugno 2006, *Il trattamento contabile del badwill nelle aggregazioni di impresa*. M. Mazzetti di Pietralata, *op. cit.*. R. Lupi, *Operazioni straordinarie, debiti accollati e poste rettificative: alla ricerca della simmetria tra cedente e cessionario*, in "La fiscalità delle operazioni straordinarie", di R. Lupi-D. Stevanato, "Il Sole-24 Ore" - Pirola, Milano, 2002.

[23] Per approfondimenti, si veda: M. Di Siena-M.T. Bianchi, *IAS/IFRS ed aggregazioni aziendali: profili tributari*, in "Rassegna tributaria" n. 2/2007, pag. 474; S. Lupini, *La disciplina dell'avviamento nei principi IAS-IFRS: riflessi fiscali a regime*, in "*il fisco*" n. 3/2007, 389; F. Rossi Ragazzi, Business combinations: *profili fiscali. Implicazioni fiscali connesse alle impostazioni civilistiche e contabili delle* business combinations *secondo l'IFRS 3*, in "*il fisco*" n. 28/2006, fascicolo n. 1, pag. 4267

[24] Risoluzione n. 184/E del 25 luglio 2007 della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate in risposta ad un interpello

fondo viene dunque utilizzato a copertura perdite (e tassato) in tre anni. L'Agenzia specifica inoltre che la società "assume l'obbligo di utilizzare il fondo ... a totale copertura dei componenti negativi, negli esercizi 2006, 2007 e 2008, e di stralciare l'eventuale eccedenza ... nel 2008, ovvero nel primo esercizio ... in cui le stimate previsioni di perdita non dovessero più verificarsi".

La risoluzione n. 184/E del 25 luglio ha fornito alcuni chiarimenti, quindi, in merito al trattamento fiscale del *badwill*. In particolare, secondo la predetta risoluzione, l'avviamento negativo emergente in relazione ad un'operazione di compravendita di ramo d'azienda è dato dalla "differenza tra il patrimonio netto del ramo d'azienda oggetto della compravendita ed il valore economico, che si sostanzia nel prezzo di acquisto, attribuito al medesimo complesso aziendale".

La motivazione più razionale alla base dell'acquisto di un ramo d'azienda ad un prezzo inferiore al valore del patrimonio netto contabile ad esso riferibile è data dalla circostanza di fondate previsioni di perdite future, che l'acquirente dovrà sopportare successivamente

all'acquisizione.

I risultati negativi attesi comprimeranno, infatti, il valore del patrimonio aziendale successivamente all'operazione, riducendo pertanto il prezzo che l'acquirente è disposto a pagare per ottenere la proprietà del bene-azienda.

La quantificazione preventiva delle perdite che il ramo d'azienda acquisito subirà negli esercizi immediatamente successivi all'acquisto stesso, prima cioè che la nuova proprietà sia in grado di invertire il *trend* negativo, rileva come uno "sconto" sul prezzo pagato per il ramo

d'azienda.

La società acquirente, quindi, negli esercizi immediatamente successivi all'acquisizione, utilizzerà il fondo per fronteggiare le perdite che si sosterranno, ovvero provvederà ad estinguerlo qualora le originarie previsioni di perdita, non siano più fondate; in entrambi i casi attraverso la rilevazione di un provento straordinario fiscalmente rilevante, imputato

a conto economico.

In altri termini, il fondo rischi generici dovrà concorrere sistematicamente, fino al suo esaurimento, alla formazione del reddito a compensazione dei componenti negativi di qualsiasi natura (nella misura in cui eccedano i componenti positivi), conseguiti nell'arco temporale

delineato dal piano e dovrà rimanere effettivamente correlato alle perdite previste senza poter divenire strumento di pianificazione fiscale o, comunque, di utilizzo arbitrario.

Analogo effetto fiscale, in termini di realizzo del fondo, si produrrebbe automaticamente in capo alla società acquirente a seguito di un eventuale trasferimento, a qualsiasi titolo, del patrimonio, o parte di esso, che evidentemente non giustificherebbe oltre il mantenimento del fondo in questione[25].

3 Conclusioni

La natura contabile, la conseguente classificazione nel bilancio dell'acquirente e il trattamento tributario ai fini delle imposte dirette del *badwill* non hanno una propria disciplina specifica.

Però, anche se la normativa civilistica e tributaria non ammetteno in modo esplicito l'iscrizione fra le poste in bilancio dell'avviamento negativo emerso in sede di effettuazione di un complesso di operazioni, ciò non ci deve indurre ha ritenere che si tratti di operazioni elusive.

L'adozione di una operazione di conferimento e poi di cessione di partecipazioni per trasferire la proprietà di un'azienda rappresenta una delle alternative lecite offerte dal sistema per raggiungere tale finalità, tanto più legittima anche alla luce delle modifiche normative introdotte dal legislatore.

Secondo il Principio contabile internazionale IFRS 3 sulle aggregazioni aziendali, l'eventuale differenza negativa tra il costo sostenuto e il valore contabile delle attività e passività acquisite, deve essere rilevata nel conto economico.

Per quanto concerne il trattamento fiscale del *badwill*, la recente risoluzione n. 184/E del 25 luglio 2007 ha chiarito che il fondo per l'avviamento negativo, derivante dall'acquisto di una società, deve essere utilizzato per fronteggiare perdite previste negli esercizi successivi. Deve, inoltre, essere registrata una sopravvenienza attiva tassata e, se le perdite preventivate al momento dell'acquisto della società non si verifichino, l'eccedenza del fondo deve essere stornata.

---

[25] R. Moro Visconti, *Il badwill (avviamento negativo): aspetti fiscali (risoluzione n. 184/E del 25 luglio 2007) contabili e valutativi*, in "il fisco" n. 32 del 10 settembre 2007, pag. 1-4700

In assenza nel nostro ordinamento nazionale di una norma esplicita atta a disciplinare l'istituto del *badwill* sia da un punto di vista civile che fiscale, bisogna far riferimento a quanto previsto dal principio contabile internazionale IAS 22.

In sostanza, in primo luogo bisogna considerare l'ipotesi in cui l'avviamento negativo sia correlato all'esistenza di perdite e costi futuri, lo stesso deve essere rilevato nel conto economico come componente positivo di reddito. In secondo luogo, occorre stabilire la competenza del provento, allo scopo di determinare l'arco temporale in base al quale il badwill concorrerà a formare il risultato di esercizio.

Nel caso di specie, quindi, bisogna focalizzare l'attenzione su due punti:

a) esistenza di un'eventuale correlazione del *badwill* a determinati costi di gestione;

b) in caso affermativo, individuazione dell'orizzonte temporale del badwill.

Nel primo caso, è pacifico che lo scopo dell'avviamento negativo, rilevato in una situazione patrimoniale sottostante al contratto di cessione di azienda o ramo di azienda, è quello di coprire le eventuali perdite di gestione che si potrebbero verificare nei peridi di imposta successivi a quello in cui è avvenuta la cessione d'azienda o ramo d'azienda. Una volta quantificato l'arco temporale nel quale potrebbero verificarsi gli oneri futuri, si può stabilire il periodo di tempo al quale imputare l'importo corrispondente all'avviamento negativo, in modo tale da farlo concorrere al risultato dell'esercizio e assoggettarlo a tassazione.

Non avendo quindi una norma fiscale esplicita a cui sottoporre il badwill, si ritiene che la durata dell'ammortamento dell'avviamento non debba eccedere i tre anni per due motivi:

1) implicita previsione (massimo cinque anni) del principio contabile internazionale IAS n° 22;

2) esplicita previsione contenuto nella risoluzione 184/E del 25 luglio 2007 della Direzione Generale delle Entrate in risposta ad un interpello.

Quindi, la sostanza prevale sulla forma anche ai fini tributari: questo il principio contenuto nel regolamento di attuazione della finanziaria 2008, all'esame del Consiglio di Stato per il parere, concernente i profili fiscali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS. L'art. 2, comma 1, del decreto stabilisce che assumono rilevanza ai fini IRES gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al principio della prevalenza della sostanza sulla forma che pervade la gran parte degli IAS. Con tale disposizione viene tradotta la norma del novellato articolo 83 del TUIR che

rinvia alla qualificazione, classificazione e imputazione temporale rilevante ai fini dei bilanci IAS[26] (25).

[26] L. Miele, *IAS i bilanci detta i redditi*, Il Sole 24 Ore, 3 novembre 2008, pag 3

Strumenti di tutela dell'ambiente e problematiche connesse alla legittimazione processuale delle associazioni ambientaliste.

di Filomena Daniela Piccolo

Sommario: Premessa. 1.«Sussidiarietà», «amministrazione condivisa» e «associazioni ambientaliste»: verso un nuovo modello di tutela dell'ambiente 2. Legittimazione processuale attiva delle associazioni ambientaliste: i criteri elaborati dalla giurisprudenza e la scelta del legislatore. 3. Ambito *soggettivo* ed ambito *oggettivo* della legittimazione processuale delle associazioni ambientaliste: la parola alla giurisprudenza. Conclusioni

Premessa

La questione della legittimazione processuale attiva di associazioni ambientaliste occupa, per anni, uno spazio centrale nel dibattito dottrinale e giurisprudenziale per l'intima inerenza a questioni sostanziali, di non facile e pacifico inquadramento giuridico. L'interdipendenza tra profili sostanziali e profili processuali obbliga a sciogliere, innanzitutto, i nodi interpretativi relativi a questioni sostanziali, sottese a quelle di natura processuale, che da esse risultano fortemente condizionate.

Se, in generale, il processo amministrativo si caratterizza per la commistione di elementi sostanziali ed elementi processuali, nel delicato settore ambientale, essa assume una connotazione ancor più spiccata per le ragioni che di seguito si indicano. Le difficoltà nascenti dall'esatta demarcazione concettuale dell'espressione "ambiente" e dalla differenziazione di interessi qualificati da quelli comuni ad un numero indeterminato di cittadini, si riflettono negativamente sulla concreta esperibilità dell'azione giudiziaria, impedendo la definizione dell'ambito oggettivo e soggettivo della stessa, ovvero dei provvedimenti impugnabili e dei soggetti legittimati ad agire in giudizio.

La trattazione del tema, oggetto di questo studio, sarà condotta partendo dal presupposto che in questioni apparentemente di tipo processuale si annidano problematiche di natura sostanziale, incentrate sull'analisi e sulla determinazione concettuale di "interessi diffusi e collettivi" e della locuzione "ambiente".

Prima di entrare nel merito della intricata vicenda, appare opportuno soffermarsi, seppur brevemente, sui cambiamenti che, negli ultimi anni, stanno coinvolgendo il nostro ordinamento, incidendo, in maniera significativa, sul modo di "amministrare" e di curare

gli interessi pubblici. Il riferimento è, innanzitutto, al principio di sussidiarietà, che nella sua dimensione orizzontale, va a ridisegnare i rapporti tra poteri pubblici e privati cittadini, singoli o associati, valorizzando fortemente la loro partecipazione alla gestione della cosa pubblica, nell'intento di realizzare una maggiore efficienza nell'erogazione di servizi e nell'assolvimento di funzioni, tradizionalmente, spettanti alla pubblica amministrazione. Introdotto ufficialmente nel testo della Costituzione italiana con legge costituzionale 3 del 2001, esso attribuisce al privato una valenza ed una potenzialità considerevoli nel perseguimento di finalità pubbliche, determinando una sorta di integrazione funzionale con le strutture pubbliche ed imprimendo una forte accelerazione a quel processo di rinnovamento, iniziato negli anni novanta e volto a ridimensionare le distanze tra cittadini ed istituzioni, per consentire la loro immedesimazione nella funzione amministrativa. Nel ruolo di "complici" e non più di soli "destinatari" dell'azione amministrativa, essi esprimono le esigenze avvertite dalla collettività in un dato momento storico-politico, offrendo elementi utili per la predisposizione di interventi adeguati e proporzionati all'entità degli interessi della collettività.

Questo lo scenario che fa da sfondo all'emersione ed all'affermazione delle associazioni ambientaliste, formazioni sociali sorte su base volontaristica a difesa dell'ambiente, del territorio, della salute e del benessere dei cittadini, che, poco a poco, hanno conquistato e, ancora adesso, lottano per mantenerlo, il loro grado di *governance* ambientale, creando il tanto auspicato ed indispensabile collegamento tra cittadini, territorio ed istituzioni.

A seguito della riforma del titolo V della Costituzione, sembra amplificarsi l'interesse per queste associazioni, continuando a dibattersi dei poteri ad esse spettanti in sede processuale, dei limiti delle loro azioni giudiziarie; assumendo il ruolo di vere co-protagoniste dell'«*agere*» della pubblica amministrazione (la riforma esalta, in generale, il ruolo delle formazioni sociali e delle organizzazioni che nascono spontaneamente a salvaguardia di interessi della società), sembra doveroso garantire ogni strumento utile per le funzioni da espletare. In questo senso, escludere la possibilità di invocare tutela giurisdizionale rischierebbe di mortificare l'impegno profuso dalle associazioni ambientaliste nell'attuazione di politiche ambientali e di svilire il ruolo faticosamente conquistato.

1. «Sussidiarietà», «amministrazione condivisa» e «associazioni ambientaliste»: verso un nuovo modello di tutela dell'ambiente.

La tutela dell'ambiente si realizza pienamente attraverso l'intervento, la collaborazione, la partecipazione attiva e sinergica di diversi "soggetti", che ricevono investitura non solo dall'ordinamento, nazionale e sovranazionale, ma anche dalla società civile, dei cui interessi e valori si rendono interpreti e portatori. L'ambiente, infatti, per la sua natura poliedrica, per il carattere trasversale, per la irreversibilità degli effetti che possono scaturire dall'assenza o dalla mancata attuazione di politiche ambientali, richiama l'attenzione di istituzioni comunitarie, di organizzazioni internazionali, dello Stato, di tutte le sue articolazioni territoriali ed, in misura sempre maggiore, di associazioni sorte su base volontaristica (nazionali e locali) proprio allo scopo di potenziarne la difesa.

A livello internazionale, ricoprono un ruolo significativo le Nazioni Unite che, attraverso i vari organismi di cui si compongono ed i tanti altri con cui collaborano, coordinano le attività svolte dai vari Stati, sollecitando al rispetto dei principi sanciti nei Trattati e favorendo la promozione di politiche e di strategie di prevenzione nel settore (si pensi alla Commissione Economica per l'Europa, ad esempio).[1]

Da tempo, ormai, è, poi, la Comunità europea il principale soggetto delle politiche ambientali, soggetto intermediario tra il quadro nazionale, spesso limitato, ed il quadro mondiale, privo di possibilità istituzionali per un'azione vincolante[2], che dalla stessa può essere, invece, svolta in maniera efficiente e concreta[3].

La regolamentazione del rapporto tra Comunità europea e Stato, la delimitazione delle rispettive aree di intervento è affidata al criterio della *sussidiarietà verticale*[4],

---

[1] Per una disamina dei compiti delle organizzazioni internazionali, v.di Marchello F., Perrini M, Serafini S., *Diritto dell'Ambiente*, VII ed., Napoli, Simone, 2007, 32 e ss, ove sono richiamati la FAO, che, creata nel 1945 allo scopo di migliorare le condizioni di vita di popolazioni, di alzare il livello di nutrizione, ha istituito al suo interno, anche, un Dipartimento per lo Sviluppo Sostenibile; la WMO che coordina l'attività scientifica nel settore dell'atmosfera terrestre e del clima; la IMO, che opera per il miglioramento delle procedure di navigazione internazionale e di sicurezza nel settore marittimo; la UNIDO, impegnata in politiche che garantiscano uno sviluppo industriale sostenibile ecc

[2] Così si legge nel Terzo Programma d'azione comunitario, richiamato da Caravita B., *Diritto dell'ambiente*, terza ed, Bologna, Il Mulino, 2005,71.

[3] La legittimazione formale avvenuta con l'Atto Unico Europeo[3] del 1986 sancisce, in maniera solenne e formale, la rilevanza dell'impegno comunitario nella materia, ribadita poi dalle successive integrazioni apportate al Trattato di Roma; dopo le modifiche introdotte dal Trattato sull'Unione Europea, l'articolo 2 del Trattato Ce contempla tra gli obiettivi prioritari della Comunità "una crescita sostenibile che rispetti l'ambiente"; in seguito, con il Trattato di Amsterdam del 2 ottobre 1997, assume ormai rango di principio generale (ricevendo ulteriore conferma dal Trattato di Nizza, firmato il 26 febbraio del 2001 ed entrato in vigore nel 2003) quello della necessaria integrazione delle politiche ambientali con le altre politiche comunitarie, esigendosi il raggiungimento di un elevato livello di protezione ambientale.

[4] A proposito di principi comunitari in materia ambientale, si ricordi che principio di prevenzione, principio di chi inquina paga, principio di precauzione, principio di correzione, principio di integrazione, principio di partecipazione e di informazione costituiscono la base giuridica della politica comunitaria in materia ambientale, ispirando i principali documenti di attuazione adottati in sede comunitaria, come ad esempio i Programmi

enunciato, per la prima volta in modo compiuto nel Trattato Ce, che va a generalizzarne la portata, abrogando la precedente formulazione contenuta nell'Atto Unico Europeo che stabiliva, invece, una operatività limitata proprio al settore ambientale.[5] Anche il Trattato che adotta la Costituzione per l'Europa (cosiddetta Costituzione europea)[6], ratificato con legge 7 aprile 2005 n. 57, lo colloca tra i principi fondamentali, riconoscendogli la valenza di criterio guida in materia di a) delimitazione delle attribuzioni dell'Unione europea ed esercizio delle sue competenze; b) azione delle istituzioni europee[7]. Esso, funge, tra l'altro, a seguito delle recenti riforme intervenute nel nostro Paese, da chiave di lettura dei rapporti tra Stato ed articolazioni territoriali – *sussidiarietà verticale* – e tra questi e i soggetti privati, singoli o associati – *sussidiarietà orizzontale* -, ridisegnando il generale quadro istituzionale e stabilendo nuovi criteri di ripartizione di funzioni politiche ed amministrative. La legge costituzionale del 18 ottobre 2001, n. 3, modificando il titolo V della Costituzione, eleva a rango di principio costituzionale la sussidiarietà, già precedentemente introdotta nel nostro ordinamento, con le riforme Bassanini e poi con la legge 265/1999 (le cui enunciazioni sono confluite nel TUEL -d.lgs. 267/2000-)[8].

Dai due tipi di sussidiarietà (s*ussidiarietà verticale* indica il carattere sussidiario dell'azione degli enti centrali rispetto alle articolazioni periferiche più vicine ai cittadini, nel senso che i primi devono intervenire solo laddove si riveli insufficiente ed inadeguata l'azione dei secondi; *sussidiarietà orizzontale* sta ad indicare il carattere sussidiario dell'intervento pubblico rispetto all'iniziativa privata, nel senso che il primo si giustifica solo ove privati e associazioni non siano in grado di soddisfare efficacemente interessi ed esigenze della collettività)[9] scaturiscono importanti conseguenze pratiche: affermazione di

---

d'Azione approvati dal Consiglio Europeo dal 1973 ad oggi e le diverse strategie pianificate a difesa dell'ambiente.

[5] Cfr. Caringella F., *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2006, 681,682: l'intervento della Comunità, in ossequio al suddetto principio, è legittimato solo nella misura in cui *gli obiettivi dell'azione non possano essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri, potendo, per le dimensioni e per gli effetti dell'azione in questione, essere meglio realizzati o conseguiti a livello comunitario.*

[6] Il Trattato che adotta una Costituzione per l' Europa, approvato dalla Conferenza intergovernativa il 18 giugno 2004 e stato firmato a Roma il 29 ottobre 2004, ha rafforzato la normativa dedicata alla tutela dell'ambiente; la modifica di rilievo riguarda gli strumenti e le procedure di adozione. V.di, a tal proposito, Porchia O., *Tutela dell'ambiente e competenze dell'Unione Europea*, in Riv. It. Dir. Pubbl. Comp, 1/2006, 18 ess. Sulla sussidiarietà, vdi, anche, *Protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità*, Allegato al Trattato di Lisbona.

[7] Così Caringella F., *Manuale di diritto amministrativo*, III ed., Milano, Giuffrè, 2008, 699.

[8] L'articolo 4, comma 3 della legge 59/1997 (prima legge Bassanini) fornisce una prima definizione sintetica del principio; a seguito della Bassanini, cui va riconosciuto il merito di aver impresso una forte accelerazione al c.d. *federalismo amministrativo*, la sussidiarietà trova riconoscimento nella legge 265/1999, la quale introduce espressamente il principio nella legislazione sugli enti locali. Viene, inoltre, enunciata la sussidiarietà orizzontale dell'azione degli enti locali, che deve cedere il passo ove possibile all'iniziativa privata. Le dette enunciazioni sono, poi, confluite nel testo unico in materia di autonomie locali (TUEL), emanato con d.lgs. 267/2000.

[9] Così Caringella F., *op. cit.*, 698 e ss.

un modello decentrato di amministrazione pubblica, ampliamento di istituti di democrazia diretta, liberalizzazione delle attività private, ritiro dello Stato dall'economia, privatizzazioni e deregolamentazione[10]. Relativamente al settore ambientale, il nuovo assetto istituzionale modellato sul principio della sussidiarietà produce effetti importanti, valorizzando, da un lato, il ruolo delle Regioni e degli enti locali nelle politiche ambientali e dall'altro, quello di soggetti privati, singoli o associati. Ad animare la riforma è uno spirito "collaborazionista" tra i diversi livelli di governo, *in primis*, tra Stato e Regioni: la Consulta, infatti, interviene a chiarire che l'attribuzione della «tutela dell'ambiente e dell'ecosistema» (art. 117, comma 2, lett. s) alla potestà legislativa esclusiva dello Stato non va interpretata come un'espropriazione dei poteri a danno delle Regioni. L'ambiente deve essere considerata non come *materia* in senso stretto bensì come *valore*, che si interseca con altri interessi e competenze e che, perciò, legittima l'intervento delle Regioni, nel rispetto degli *standards* minimi di tutela fissati dalla legge. E' proprio la natura trasversale dell' ambiente ad imporre che l'inevitabile intreccio tra poteri statali e ragionali sia sciolto secondo procedure di cooperazione improntate al principio di leale collaborazione[11]. L'articolo 117 si pone, quindi, sulla stessa lunghezza d'onda dell'articolo 118, il quale, contemplando il principio di sussidiarietà verticale, plasma il rapporto tra i diversi livelli di governo secondo i criteri di collaborazione e cooperazione, investendo del potere generale di intervento il comune in quanto ente più vicino ai cittadini e, quindi, capace di meglio interpretare e soddisfarne interessi ed esigenze emergenti. Non si tratta di escludere alcuni enti da determinati ambiti di intervento, bensì di improntare i rapporti tra di essi a quello spirito di *leale collaborazione*, che, soprattutto in campo ambientale, giustifica l'azione di uno piuttosto che di un altro livello di governo, fermo restando che ove le funzioni richiedano un esercizio unitario, siano devolute ai livelli di governo superiore, in un' ottica non di contrapposizione bensì, appunto, di reciproca collaborazione.

Partecipazione, collaborazione e rappresentazione di interessi avvertiti come prioritari dalla collettività in un dato momento storico-politico sono i pilastri sui quali viene edificato anche il principio di sussidiarietà orizzontale, in base al quale deve essere organizzato il rapporto tra soggetti pubblici e privati nella realizzazione delle finalità di interesse collettivo. L'azione dell'ente pubblico si pone come sussidiaria rispetto a quella del privato, singolo o associato, per garantire lo sviluppo della società civile partendo dal

[10] Così Caringella F., *op. cit*, 704.
[11] Così Caravita B., *op.cit.*, 104.

basso, dal rispetto e dalla valorizzazione delle energie individuali, dal modo, certamente più realistico, con cui coloro che ne fanno parte liberamente interpretano i bisogni collettivi[12]. La mutevole realtà socio-economica ed il rapido ed incessante progresso che investe tutti i segmenti della società, richiedono osservatori attenti e vigili, capaci di interpretare ed evidenziare gli interessi espressi dalla collettività e di, imporsi, quindi come veri e propri alleati dell'amministrazione, che non può più da sola e secondo tradizionali paradigmi riuscire ad affrontare e vincere le sfide attuali.

Si afferma un nuovo modo di amministrare, non alternativo bensì complementare a quello classico, che modifica il rapporto tra politica, amministrazione e cittadini, affrancandolo dalla rigida impostazione di tipo verticale, bipolare, fortemente gerarchizzata ed unidirezionale. Ad essere promosso è il modello dell' "*amministrazione condivisa*", che trova nell'articolo 118, ultimo comma, della Costituzione il proprio fondamento e di cui la migliore cultura del diritto pubblico, negli anni novanta, si occupa per diffondere il messaggio della ormai necessaria integrazione del governo pubblico con apporti spontanei della cittadinanza. Anche la scienza politica americana (Putman) si sofferma sull'inscindibile rapporto tra buone *performances* delle istituzioni e presenza massiccia di capitale sociale, ovvero di cittadini colti, attenti, competenti e dotati di senso civico[13].

I cittadini che si attivano, ai sensi dell'articolo 118, ultimo comma, della Costituzione esercitano una libertà nuova che non rientra né fra i diritti di libertà tradizionali (libertà personale, di opinione, riunione, associazione ecc.), né tra i diritti sociali (libertà dal bisogno), bensì si caratterizza per essere una forma di "libertà solidale e responsabile", da cui traggono vantaggi sia il soggetto che la esercita sia ogni altro soggetto; per tale ragione i cosiddetti nuovi diritti, quali la salute e l'ambiente, trovano una naturale collocazione all'interno di questo nascente sistema. Amministrazione e cittadini diventano, insieme, protagonisti delle azioni e delle iniziative volte al perseguimento di obiettivi generali, di finalità pubbliche, determinando l'articolo 118, ultimo comma., un ampliamento della gamma di strumenti sperimentabili a tal fine e non

---

[12] Vedi Caringella F., *op.cit*, che riporta le affermazioni del Consiglio di Stato, sezione consultiva, Att. Norm, 6 marzo 2002, n.1354, 704.

[13] Così Cotturi G., *Culture e soggetti della sussidiarietà: storia di una lunga battaglia, dalla prima legge di sostegno al volontariato fino alla revisione del Titolo V della Costituzione;* monografia presentata il 15 ottobre 2008 all'interno dell'iniziativa "Governare con i cittadini", promossa dal comune di Reggio Emilia insieme a dipartimento della Funzione pubblica e Formez e in collaborazione con Regione Emilia Romagna, Alda, Cittadinanzattiva e Labsus.

un restringimento di funzioni e poteri dello Stato e dell'amministrazione. Infatti, sebbene sostenuta dai cittadini, l'amministrazione pubblica non può sottrarsi alle proprie funzioni costituzionali, nemmeno in presenza di iniziative e di attività spontanee e promozionali di questi ultimi[14].

Con la costituzionalizzazione del principio di sussidiarietà orizzontale, si valorizza il ruolo delle associazioni ambientaliste nelle politiche di difesa e protezione dell'ambiente; ruolo di condivisione della *governance*[15] ambientale, gradualmente e faticosamente conquistato sul campo e fondato, innanzitutto, sulla convinzione che le grandi questioni del nostro tempo non possono più essere gestite solo da poteri pubblici e da modelli autoritativi. Strategie ed azioni di difesa dell'ambiente e della salute dei cittadini devono essere pianificate e concertate con essi e con le organizzazioni della società che si fanno carico di problemi che opprimono il territorio e che rischiano di dilaniarlo se non arginati in tempo. Questo è il senso del principio di sussidiarietà orizzontale, scritto nella Costituzione, il quale non va interpretato come strumento per determinare la distruzione del servizio pubblico, costringendo i cittadini a rivolgersi ai servizi privati o alle attività offerte dal mercato bensì come sollecitazione di interventi, che, in quanto provenienti da formazioni sociali, dalla "società", riescono ad individuare più facilmente le anomalie da correggere e le modalità con cui operare in un determinato contesto.

Maggiore *governance* ambientale e maggiore condivisione, da parte della società, delle attività e dell'impegno per la protezione dell'ambiente: lo spirito dell'articolo 118, quarto comma, della Costituzione (riferito alla materia ambientale) va letto come *imput* per i cittadini ad intraprendere iniziative utili per difendere e valorizzare il patrimonio ambientale.

La riforma del 2001 incide significativamente sull'assetto dei poteri, forgiando nuovi criteri di distribuzione, di allocazione di compiti e funzioni e, soprattutto, portando a termine un percorso di autonomia non più collegato al fenomeno della entificazione, ma correlato più semplicemente alla società civile e al suo sviluppo democratico a livello

---

[14] Sul principio di sussidiarietà orizzontale e sulle esplicazioni dello stesso, così si esprime Arena G., *Un nuovo modo di amministrare*, Relazione tenuta alla Convenzione Nazionale della Sussidiarietà, Roma, 12 marzo 2004.

[15] In generale, sul concetto di Governance v.di Diana - Urania Galletta, *Trasparenza e governance amministrativa nel diritto europeo*, in Riv. Dir. Pubbl. Com., diretta da Chiti M. P. e Greco G., n. 2 del 2006, 265 e ss, ove ben si evidenzia la differenza tra *Government*, che indica la centralità e/o la centralizzazione delle azioni poste in essere dalle istituzioni responsabili di una politica e la *Governance*, che rimanda all'idea della presenza di una pluralità di attori coinvolti nell'attuazione della politica stessa. Si sottolinea che la Governance è un sistema articolato capace di suscitare un'adesione attiva dei cittadini al processo di elaborazione e di attuazione di scelte utili per la collettività.

quasi sempre volontario[16]. Le implicazioni che derivano per l'ambiente risultano evidenti: potenziamento del ruolo delle associazioni ambientaliste e "amministrazione condivisa", per favorire dialogo, collaborazione tra amministrazione e cittadini, non più relegati nella precaria condizione di amministrati, bensì elevati ad autentici ed indispensabili alleati.

2. Legittimazione processuale attiva delle associazioni ambientaliste: i criteri elaborati dalla giurisprudenza e la scelta del legislatore.

La costituzionalizzazione del principio di sussidiarietà, quindi, dimostrando il nuovo e più pregnante ruolo che l'ordinamento riconosce all'autonomia privata ed alle formazioni sociali, fortifica la posizione delle associazioni ambientaliste nell'ambito istituzionale[17]. Si tratta di un'ulteriore segnale della piena e matura considerazione del fenomeno collettivo, percepito in tutta la sua rilevanza dalla giurisprudenza, dalla dottrina e dal legislatore, tale da ricevere dalla Costituzione stessa un rafforzamento indubbiamente significativo ed emblematico.

In effetti giurisprudenza e legislatore manifestano un evidente *favor* per la tutela di interessi, suscettibili di generalizzata fruizione, ma riconducibili ad un soggetto ben determinato, che in quanto *esponenziale* degli stessi, li trasformi da interessi *adespoti,* cioè privi di un titolare ad interessi collettivi, riferibili, appunto, ad un portatore di posizione differenziata e qualificata. I primi passi in tal senso si cominciano a muovere, proprio, sul terreno delle questioni ambientali.

L'affermazione ed il consolidamento della coscienza ambientale porta con sé, infatti, la valorizzazione delle associazioni ambientaliste, che, in quanto capaci di rappresentare la reale portata e consistenza di interessi e valori ambientali, si annoverano tra gli strumenti di tutela più efficaci. Non tarda, quindi, ad affermarsi la convinzione che queste associazioni debbano essere fornite di mezzi, di risorse, di concrete possibilità operative affinchè siano garantiti risultati apprezzabili e visibili nell'espletamento delle funzioni ad esse demandate. Rispondono a tale esigenza le previsioni normative che autorizzano le associazioni a proporre petizioni, osservazioni, istanze, che prevedono l'intervento nei procedimenti amministrativi, l'accesso agli atti pubblici e riconoscono la legittimazione processuale. Con la scelta radicale operata con la

[16] Così Cons. Stato, Sez. Consultiva per gli atti normativi, 25 agosto 2003, n. 1440/2003.
[17] Così Brambilla P., *Le associazioni ambientaliste al cospetto del giudice amministrativo: questioni di legittimazione processuale*, in Riv. Giur. Amb., 3-4/2005, 576.

legge 8 luglio1986 n. 349, istitutiva del Ministero dell'Ambiente e confermata anche dal Testo Unico[18], d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, di attribuire espressamente alle associazioni riconosciute[19] la legittimazione processuale attiva[20], il legislatore aderisce agli orientamenti giurisprudenziali più accreditati formatisi sul punto, soddisfacendo, con l'espressa codificazione, esigenze di certezza del diritto. Di certo, l'ancoraggio della legittimazione processuale ad una valutazione discrezionale dell'organo ministeriale (necessaria ai fini del riconoscimento) apre il varco ad una serie di dubbi interpretativi, diventando particolarmente controverso il problema della legittimazione processuale di associazioni ambientaliste diverse da quelle riconosciute dal Ministero (in realtà la legge è equivoca in molti punti; *vexata quaestio*[21] è anche quella dei commi 1 e 3 dell'articolo 18). La questione sarà trattata dopo aver ripercorso i momenti salienti dell'attività giurisprudenziale sfociata nella elaborazione di criteri rilevanti ai fini del riconoscimento della legittimazione processuale delle associazioni ambientaliste (si tratta, in realtà, di criteri generalmente validi ed applicabili a prescindere dalla natura e dallo scopo dell'associazione). Posto che l'esistenza di una situazione soggettiva tutelabile funge da presupposto necessario per accedere alla giustizia amministrativa (come, d'altronde, per accedere alla giustizia ordinaria), la giurisprudenza si muove alla ricerca di criteri di collegamento tra interesse da tutelare e soggetti collettivi, portatori dell'interesse. A parte l'ipotesi della istituzionalizzazione-pubblicizzazione dell'interesse, il cui livello di gestibilità e di rappresentatività da parte dell'ente è individuato dall'atto istitutivo, tra i criteri più utilizzati e diffusi si annoverano quello dei *fini statutari*, della *struttura organizzativa stabile* e della *vicinitas,* mentre uno dei più criticati ed avversati, indubbiamente, è rappresentato dalla *partecipazione procedimentale*.

Una nota sentenza del Consiglio di Stato, la n. 253 del 1973, legittimando all'impugnazione Italia Nostra, esalta la capacità di questo criterio per la verifica della rappresentatività di un interesse; successivamente, però, l'entusiasmo si affievolisce e si comincia a ritenere che il fine statutario possa assurgere, più che altro, ad ulteriore indice per verificare il collegamento interesse-ente, senza poter essere utilizzato come unico ed

---

[18] Il Testo Unico, infatti, non abroga il comma 5 dell'articolo13 della legge 349/1986, fondamento normativo della legittimazione processuale delle associazioni ambientaliste riconosciute.

[19] Tali sono le associazioni che hanno ottenuto il riconoscimento ai sensi dell'articolo 13 della suddetta legge.

[20] L'articolo 18 della predetta legge attribuisce alle stesse una serie di altri poteri; v.di commi 4 e 5 della suddetta legge e confronta con articoli 309 e 310 del d.lgs 152/2006.

[21] Sul problema della legittimazione ad agire per il risarcimento del danno ambientale e sui soggetti legittimati a percepire le somme da risarcimento danno, v.di Ferrara R., *La tutela dell'ambiente*, Trattato di diritto Privato dell'Unione Europea, diretto da G. Ajani e G. Antonio Pennacchio, Torino, Giappichelli, 2006.

esauriente criterio[22]. Altro parametro elaborato per desumere la forza rappresentativa di un determinato gruppo è dato dalla struttura organizzativa stabile, tale cioè, da consentire lo svolgimento dell'attività in modo continuativo, riflettendo effettive istanze collettive di tutela e scongiurando il rischio di accordare legittimazione processuale ad associazioni di comodo[23]. Dall'evoluzione pretoria deriva un altro criterio, di cui fanno largo uso la Cassazione e il Consiglio di Stato in tema di ambiente e di salute[24], cioè la *vicinitas*, che consente di ravvisare un collegamento stabile e non occasionale tra l'area di inferenza dell'attività dell'ente ed il territorio in cui è situato il bene a fruizione collettiva. Anche tale criterio, se utilizzato isolatamente, viene considerato da parte della giurisprudenza, insufficiente, inadeguato ad esprimere la esponenzialità e la rappresentatività di un ente. Circa la partecipazione procedimentale[25], soprattutto una certa parte della dottrina, ne rinviene il fondamento giustificativo della legittimazione processuale di associazioni diverse da quelle ambientaliste riconosciute che, intanto, per intervento della legge 349/1986 vedono risolta la questione in senso positivo. In realtà, evidenziando la separatezza tra fase procedimentale e fase processuale, l'opzione ermeneutica maggiormente seguita nega che una norma di carattere generale, quale l'articolo 9 della legge sul procedimento, possa assolvere alla funzione di legittimare il ricorso al giudice per le associazioni e i gruppi organizzati[26]. Si può concludere, quindi, che l'indagine non può essere condotta secondo criteri astrattamente elaborati e rigidamente ed isolatamente applicati, dovendosi procedere ad una verifica empirica, che attraverso l'utilizzazione combinata dei parametri forgiati dalla giurisprudenza, pervenga all'accertamento della rappresentatività di un interesse.

Il lavoro svolto dalla giurisprudenza su questo terreno non lascia indifferente il legislatore, il quale, recependo le istanze di tutela, tanto avvertite in campo ambientale, interviene con la legge 349/1986, attribuendo alle associazioni che ottengono il riconoscimento ai sensi dell'articolo 13 (si tratta di organismi di tipo associativo individuati con decreto ministeriale, sulla base dei requisiti mutuati, in larga parte, dagli indici di elaborazione giurisprudenziale) il potere di ricorrere in sede di giurisdizione amministrativa per l'annullamento di atti legittimi, oltrechè la facoltà di intervenire nei

[22] Così Caravita B., *op. cit.*, 271, 272.
[23] Così Caringella F., *op. cit.*, 27. V.di, in tal senso, Cons. Stato, sez. VI, 7 febbraio 1996, n. 182 e T.A.R. Piemonte, sez. II, 6 maggio 1999, n. 240.
[24] Vedi Cass. S.S. U.U., n. 5172 del 1979 e Cons. Stato, ad. pl., 19 ottobre 1979, n. 24.
[25] La partecipazione al procedimento è stata introdotta dall'articolo 9 della legge 241/1990, che attribuisce ai soggetti portatori di interessi diffusi costituiti in organismi collettivi la facoltà di intervenire nel procedimento amministrativo.
[26] Sulla partecipazione procedimentale, v.di Caringella F., *op. cit.*, 28, 29.

giudizi per danno ambientale (articolo 18, comma 5). *Ratio* sottesa all'articolo 18 è, indubbiamente, quella di dirimere i contrasti interpretativi e di istituire una regola certa e dai contorni nitidi a favore della legittimazione processuale delle associazioni ambientaliste. Contrariamente a quanto auspicato, l'intervento *de quo*, genera una serie di dubbi e difficoltà applicative in ordine alla reale portata della legittimazione processuale delle associazioni ambientaliste, impegnando, nuovamente, la giurisprudenza nella ricerca di soluzioni dirimenti, capaci di garantire l'applicazione esatta di norme e disposizioni, che, per l'oscurità e l'incompletezza con cui sono redatte, si prestano a non univoche interpretazioni.

A tal proposito, appare calzante un rinvio al Codice dell'Ambiente, d.lgs. 152/2006, che, a dispetto, delle conclamate esigenze di chiarezza, di semplificazione, di razionalizzazione della legislazione ambientale, la rende, sotto certi aspetti, ancor più confusa ed ambigua, almeno a prima lettura. Meritano di essere segnalati, per la questione che ci occupa in questa sede, gli articoli 309 e 310 del Codice dell'Ambiente, che, se letti isolatamente, destano un cero allarme, ingenerando il dubbio di un cambiamento di rotta intrapreso dal legislatore relativamente alla questione della legittimazione processuale attiva delle associazioni. L'articolo 310, infatti, nell'individuare i soggetti legittimati ad adire il giudice amministrativo per annullamento di atti e provvedimenti (oltrechè per il silenzio inadempimento del Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e per il risarcimento del danno subito a causa della mancanza di attivazione di misure necessarie a contenere e a prevenire danni all'ambiente; v.di comma 1, articolo 310), richiama il comma 1 dell'articolo 309, il quale non include nel novero dei soggetti elencati le associazioni ambientaliste riconosciute. Si deve, però tener presente, che il decreto legislativo 152/2006 non abroga il comma 5 dell'articolo 13 della legge 349/1986 e che, quindi, con il recente intervento, il legislatore non intende scalfire il principio, ormai consolidatosi in giurisprudenza e con legge del 1986 positivizzato, della legittimazione processuale di associazioni ambientaliste riconosciute. La lettura integrata e combinata di disposizioni (come detto in precedenza, necessaria in non rari casi) colma quella apparente lacuna creata dall'articolo 310, rinvigorendo un principio ormai sedimentato nelle opinioni della dottrina e nella prassi giurisprudenziale.

3. Ambito *soggettivo* ed ambito *oggettivo* della legittimazione processuale delle associazioni ambientaliste: la parola alla giurisprudenza.

Il riconoscimento della legittimazione ad agire in giudizio costituisce il più significativo profilo di valorizzazione delle formazioni ambientali, il cui ruolo, al pari di tutte le formazioni sociali in generale, si è progressivamente affermato e rafforzato nel corso degli anni, (vedi ad esempio: legittimazione procedimentale ex art. 9 l. 241/1990, impugnatoria di atti di competenza delle autonomie territoriali, ex art. 17, comma 6 l. 127/1997, legittimazione ad esercitare l'azione di risarcimento del danno ambientale in luogo degli enti locali istituzionalmente preposti ex art. 4, comma 3, l. 265/1999, potere di funzioni consultive, di iniziativa e di denunce, di amministrazione attiva, ex art. 19 e 29 l. 394/1986) fino ad ottenere un meritato rilievo costituzionale (art. 118, comma quarto, della Costituzione).

E', in particolare, con l'articolo 18 della legge 349/1986, che si realizza un'apertura dell'ordinamento verso interessi meritevoli di tutela, pur se non riconducibili *strictu sensu* al paradigma di interessi legittimi, di posizioni, cioè, istituzionalmente garantite. E' noto che il carattere diffuso dell'interesse ambientale non spieghi una decisa capacità strutturale, creando, di conseguenza, difficoltà ai fini dell'accesso alla tutela giurisdizionale, che, nel processo amministrativo, viene riservata a posizioni qualificate e differenziate, tradizionalmente ricondotte all' interesse legittimo. Il legislatore mette un punto fermo con la istituzionalizzazione delle associazioni ambientaliste e con l'ammissione delle stesse alla tutela giurisdizionale, recependo istanze di tutela, da più parti, manifestate a favore di interessi diffusi, che, in quanto «antenne rivelatrici» di bisogni sociali, non possono essere confinati nel limbo dell'anonimato o dell'irrilevante giuridico[27] ed essere privati di tutela giurisdizionale.

La scelta del legislatore, se, per un verso, risolve definitivamente una dibattuta questione, dall'altro solleva una serie di dubbi interpretativi, di problemi applicativi, la cui risoluzione è affidata costantemente all'attività ermeneutica della giurisprudenza.

Tre gli aspetti nodali, sui quali si sofferma particolarmente la giurisprudenza: 1) legittimazione delle associazioni ambientaliste diverse da quelle riconosciute dal Ministero; 2) legittimazione di articolazioni territoriali di associazioni nazionali riconosciute dal Ministero; 3) atti impugnabili da parte delle associazioni.

Sulla prima questione, la giurisprudenza, superando un iniziale orientamento restrittivo, sembra unanimamente attestata su una posizione "garantista", nell'intento di

[27] Sulla *ratio* della legge 349/1986 e sulla qualificazione di interessi diffusi come *antenne rivelatrici* di bisogni sociali, secondo la classica impostazione di Nigro, v.di Brambilla P., *Le associazioni ambientaliste al cospetto del giudice amministrativo: questioni di legittimazione processuale*, in Riv. Giur. Amb., 3-4/2005, 575 e ss.

evitare indiscriminate, arbitrarie ed ingiustificate esclusioni dalla tutela giurisdizionale di interessi costituzionalmente rilevanti e protetti. Si afferma, infatti, un orientamento che nega carattere esclusivo all'azione giurisdizionale[28], introdotta dalla legge 349/1986 e che accoglie una lettura estensiva dell'articolo 18, di cui si va ad esaltare lo spirito protezionistico, volto ad intensificare il livello di tutela e salvaguardia dell'ambiente e giammai a comprimerlo o comunque a ridurlo. Tale norma affianca al potere ministeriale di individuazione quello del giudice di accertare, caso per caso, la sussistenza della legittimazione in capo all'associazione ricorrente attraverso la verifica, nei fatti, dei requisiti prescritti dalla legge e dei criteri di collegamento, che rendano localizzabile l'interesse[29]. L'accertamento della rappresentatività delle associazioni ambientaliste, ai fini della legittimazione processuale, si fonda su un duplice sistema[30], scongiurandosi, in tal modo, il rischio di un *vulnus* alla Costituzione, che agli articoli 24, 103 e 113 contempla il diritto di difesa per tutte le situazioni meritevoli di tutela, dalle quali non possono essere, aprioristicamente e per sola scelta di organi ministeriali, escluse quelle collegate alla tutela dell'ambiente e della salute. Si tratta di verificare l'esistenza della legittimazione processuale alla stregua di criteri e parametri, che, generalmente, si invocano per ammettere o meno alla tutela giurisdizionale un interesse che si assume leso. Nel processo amministrativo, la peculiare natura delle situazioni tutelabili rende ardua l'individuazione del concetto di legittimazione processuale, non distinguendola totalmente da nozioni di diritto sostanziale. L'appartenenza del diritto di azione coincide sempre, a differenza che nel processo civile, con la titolarità del diritto sostanziale leso e, quindi, legittimato ad agire è colui che afferma di aver subito la lesione dell' interesse. E' tale la commistione di nozioni di diritto processuale con nozioni di diritto sostanziale, che, nei fatti, si fa riferimento ad un problema sostanziale più che processuale, ad un problema di qualificazione di interesse sostanziale fatto valere[31]. Questi criteri generali soccorrono ai fini dell'accertamento della legittimazione ad agire di associazioni ambientaliste non incluse negli elenchi ministeriali, di cui all'articolo 13 l. 349/1986, come di recente dimostrato da una sentenza del Tribunale Regionale di Giustizia Amministrativa del

---

[28] A favore dell'esclusività dell'azione, si esprimeva T.A.R. Lazio, Sez. I, 21 settembre 1989, n. 1272.

[29] Vedi Trattato di Diritto Amministrativo, a cura di Cassese S., Diritto Amministrativo Speciale - Tomo II -, Milano, Giuffrè, 2000, 1569.

[30] A tal proposito, v.di Nespor S., *Legittimazione ad agire delle associazioni ambientaliste: questioni nuove e vecchie*, in Riv. Giur. Amb., 1/2005, 137 e ss, ove sono riportate una serie di pronunce aderenti alla teoria del duplice sistema; fra tutte, v.di T.A.R. Veneto, 4 giugno 1998, n. 858, T.A.R. Veneto, 12 agosto 1998, n.1414 ed anche Cons. Stato, sez. VI, 7 febbraio 1996, n. 182.; c*ontra* v.di Cons. Stato, Sez. VI, 16 luglio 1990, n. 728.

[31] Sulla legittimazione processuale nel processo amministrativo, v.di Caianiello V., *Manuale di diritto processuale amministrativo*, III ed., Torino, Utet, 2003, 594 e ss.

Trentino Alto Adige, la n. 164 del 9 luglio 2008, che accoglie, per la risoluzione della questione sottoposta al suo esame, i generali principi che informano il processo amministrativo. Nel caso di specie, si esamina la posizione di un comitato costituito in una frazione del Comune di Trento, per negarne la legittimazione ad agire, sulla base di due principali ordini di motivi. Innanzitutto, il comitato in questione non consta integrare alcun autonomo centro di imputazione di interessi, non riscontrandosi quei requisiti minimi che ne assicurino identità, effettività e carattere non meramente strumentale ed, in secondo luogo, il collegio passa immediatamente a demolire il tentativo di giustificare la legittimazione ad agire del soggetto suddetto attraverso la partecipazione procedimentale. La circostanza, infatti, che un comitato sia proposto come contraddittore ed accreditato, in quanto tale, nel procedimento amministrativo, non è sufficiente a far acquisire la legittimazione attiva nel processo, che deve preesistere al coinvolgimento nel procedimento; analizzando, invece, la condizione dei singoli ricorrenti, i quali vantano una posizione differenziata e qualificata e rischiano di essere seriamente danneggiati dalle decisioni contenute nei provvedimenti impugnati, si adotta una soluzione opposta, ammettendoli alla tutela giurisdizionale.

A conclusioni diverse perviene il T.A.R Veneto, con sentenza 30 maggio 2005, n. 2234, quando si occupa degli enti associativi, nazionali e locali, insorti per contrastare la realizzazione dell'autostrada A-31 "Valdastico Sud", ritenendo legittimate all'azione Italia Nostra Onlus, Wwf Italia Onlus, in quanto inserite nell'elenco ministeriale ex articolo 13 della legge 349/1986 ed anche il comitato intercomunale, la cui legittimazione andrebbe ricavata dall'articolo 2 dello statuto, secondo il quale "Il comitato intercomunale si propone di contrastare la realizzazione dell'autostrada A-31 "Valdastico Sud"e persegue il fine della solidarietà civile, culturale e sociale attraverso la tutela dell'ambiente, dei beni culturali, del corretto assetto urbanistico del territorio dei Comuni interessati dal tracciato autostradale e quello della tutela della salute degli abitanti". Nell'occasione, come in tante altre, la giurisprudenza chiarisce che non è precluso alle associazioni a struttura territoriale agire in giudizio per la difesa di interessi, di cui si rendono portatori, purchè siano rispettati i criteri elaborati per verificare il livello di rappresentatività dell'interesse.

L'ambigua ed incompleta formulazione dell'articolo 18 desta, poi, una serie di perplessità relativamente alla legittimazione ad agire delle associazioni locali, rendendosi necessario ancora una volta l'intervento chirificatore della giurisprudenza. La prevalente giurisprudenza del Consiglio di Stato ribadisce, in più occasioni, che la speciale legittimazione accordata espressamente dalle legge alle associazioni ambientaliste, si

riferisce esclusivamente a quelle nazionali formalmente riconosciute e non alle sue strutture territoriali, che non possono ritenersi munite di autonoma legittimazione neppure per l'impugnazione di un provvedimento ad efficacia territorialmente limitata (cfr., tra tante, Consiglio di Stato, IV Sez., n. 3878 del 2001 e V Sez. 5136 del 2004). Il carattere nazionale dell'associazione costituisce, al tempo stesso, fondamento e limite della legittimazione speciale, che riveste, dunque, carattere ontologicamente unitario e non consente interpretazioni estensive della norma né dilatazioni ingiustificate del suo ambito applicativo. Né può essere affidato allo Statuto il compito di distribuire verso organismi territoriali la titolarità della situazione legittimante, che resta in capo all'ente che ne è titolare (Così Cons. Stato, Sez. IV, 14 aprile 2006, n. 2151; T.A.R. Veneto, Sez. II, 26 febbraio 2007, n. 513; T.A.R. Emilia Romagna, Sez. I, 6 luglio 2007, n. 1618).

Difetto di legittimazione viene dichiarato, sulla scorta delle argomentazioni svolte, nei confronti di una struttura locale facente capo ad un'associazione nazionale riconosciuta ai sensi dell'articolo 18 della legge 349/1986, in una importante sentenza del Consiglio di Stato, la n. 5453 del 19 ottobre 2007. Allineandosi all'orientamento maggioritario, questo collegio statuisce che "la legittimazione a ricorrere spetta all'associazione nazionale, riconosciuta con apposito decreto ministeriale e non anche alle sue articolazioni territoriali, le quali non possono considerarsi legittimate alla proposizione del gravame[32]".

Terza questione su cui la giurisprudenza, assumendo posizioni spesso oscillanti, si sofferma è costituita dalla tipologia di atti impugnabili da parte delle associazioni legittimate ad agire, posto che la proposizione di azioni giudiziarie è preordinata a garantire la salvaguardia dell'ambiente e che sulla labile ed evanescente nozione di ambiente non si riscontra unanimità di vedute.

Una parte della dottrina si rifà alla nozione normativa dell'ambiente, così come fornita dalla legge 349/1986 e desunta da tutti gli altri provvedimenti legislativi adottati in materia per delimitare l'ambito delle azioni proponibili. In realtà non rinvenendosi, neanche a seguito della riforma del titolo V della Costituzione e dell'adozione del Codice dell'Ambiente, una nozione nitida e satisfattiva dell'ambiente, il ricorso a un simile criterio appare inutile e, comunque, poco appagante. L'accoglimento di una nozione rigorosa o allargata dell'ambiente determina il restringimento o la dilatazione della gamma di atti

[32] Sulla legittimazione ad agire di associazioni riconosciute non vi sono dubbi da parte della giurisprudenza, che, anche, di recente – Tar Campania, sez. I, 17 novembre 2008, n.19675 – ha confermato che sussite in capo ad associazioni coma il WWF legittimazione ad agire, in virtù di apposita disposizione di legge – comma 5 articolo 18 legge 349/1986 – non abrogata dal successivo d.lgs. 152/2006.

censurabili in sede giurisdizionale, a dimostrazione, ancora una volta, della commistione di profili processuali e profili sostanziali che caratterizza il sistema di giustizia amministrativa. La delimitazione del raggio d'azione processuale risente della definizione di questioni sostanziali, divise tra interpretazioni rigorose e quelle, invece, attente ad evidenziare i punti di contatto e di intersezione con altre materie e valori costituzionalmente garantiti e, quindi, ad affermare la *vis expansiva* dell'interesse ambientale[33]. In diverse pronunce il Consiglio di Stato (Sez. IV, n. 8234 del 2003; Sez. IV, 9 novembre 2004, n. 7246) aderendo ad un orientamento restrittivo, individua nella *immediata e diretta lesività* dell'interesse ambientale, il limite e il fondamento della proponibilità delle censure, ritenendo inconfigurabile, quindi, la proposizione di motivi aventi una diretta valenza urbanistica-edilizia, che solo in via indiretta possano realizzare effetti utili all'ambiente e alla salvaguardia di valori ambientali. Partendo dalla eccezionalità della legittimazione riconosciuta alle associazioni ambientaliste, ritiene necessaria una forte attinenza dei profili di gravame con la sfera di interessi ambientali dell'associazione ricorrente, tale da apportare un'utilità immediata alla posizione legittimante. L'estensione dell'ambito di legittimazione processuale, secondo i sostenitori di questo orientamento giurisprudenziale, provocherebbe distorsioni del sistema, ammettendo alla tutela giurisdizionale ogni intervento umano potenzialmente capace di provocare riflessi ambientali, rendendo ancor più evanescente e labile la formula linguistica[34] ed incerti i confini delle azioni giudiziarie. Seppur suffragato da convincenti argomentazioni, l'orientamento restrittivo non riesce a dominare completamente la scena e a smontare quel filone giurisprudenziale che, propendendo per soluzioni opposte, punta a garantire una più concreta tutela al sistema ambientale. Una volta riconosciuta la legittimazione ad agire delle associazioni ambientaliste, sostengono quanti aderiscono ad una nozione allargata di ambiente, non appare ragionevole distinguere tra i vari mezzi di impugnazione, rendendo inammissibili le censure non connesse strettamente ed esclusivamente ad interessi ambientali, in considerazione della natura trasversale degli stessi e della interrelazione innegabile con diversi altri interessi e settori. Seppur minoritario, tale orientamento si affaccia, non di rado, sulla scena giudiziaria, sostenendo che solo attraverso una nozione allargata di ambiente possa raggiungersi l'effettiva

[33] Così Brocca M., ., *Le associazioni ambientaliste al cospetto del giudice amministrativo: questioni di legittimazione procesuale*, in Riv. Giur. Amb., 3-4/2005, 579.

[34] Sulla labilità dell'espressione ambiente e selle ripercussioni sul versante giurisdizionale, si rinvengono diversi contributi, citati in Brocca M., *Le associazioni ambientaliste al cospetto del giudice amministrativo: questioni di legittimazione procesuale*, in Riv. Giur. Amb., 3-4/2005, 569.

tutela del patrimonio ambientale, culturale, storico, artistico di cui è fornita l'Italia, patrimonio che sarebbe esposto a gravi rischi se la legittimazione ad agire fosse delimitata solo dalla diretta ed immediata lesività ai valori ambientali, intesi in senso naturalistico. Essa deve estendersi alla tutela di interessi ambientali *latu sensu* intesi e, cioè, ricomprendenti la conservazione, la valorizzazione dei beni culturali, dei monumenti, dei centri storici, della qualità della vita (cfr. Cons. Stato, Sez. IV, 7 ottobre 2002, n. 5365) e di ogni altro elemento capace, seppur in via indiretta, di arrecare pregiudizio all'equilibrio dell'ecosistema.

Concludendo, se da un lato, atti e profili aventi una valenza meramente urbanistica non sembrano idonei a fondare azioni giudiziarie di associazioni ambientaliste, per l'evidente rischio, in esse insito, di un allargamento smisurato ed esorbitante dai confini della tutela ambientale, per altro verso sembra d'obbligo dare atto dell'evoluzione pretoria registratasi sul punto ed avallata, più volte, dalla Corte Costituzionale (si veda, ad esempio sentenza 20 dicembre 2002, n. 536), che attribuisce all'ambiente consistenza di un valore costituzionalmente protetto e non di materia e che esalta le sue molteplici potenzialità espressive, le interrelazioni con gli altri interessi altrettanto meritevoli di tutela e protezione.

Conclusioni.

L'assetto istituzionale del nostro ordinamento tende a modificarsi a favore della partecipazione dei cittadini, singoli o associati, alla gestione della cosa pubblica, avviando un dialogo ed un confronto costruttivo tra settore pubblico e settore privato, basati sui principi di trasparenza, pubblicità, contraddittorio, efficienza, economicità. Dagli anni novanta ad oggi, prima con la legge 8 giugno 1990, n. 142, poi con legge 7 agosto 1990, n. 241 ed a seguire con le due leggi Bassanini (legge 15 marzo 1997, n. 59 e legge 15 maggio 1997,n. 127), con il d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, si afferma un nuovo modo di amministrare, che accosta i cittadini e pubblica amministrazione, favorendo il pieno inserimento dei primi nell'azione amministrativa ed esigendo collaborazione e partecipazione attiva da parte degli stessi, affinchè possano difendere la propria esistenza, i propri orizzonti professionali ed economici ed allargare i confini culturali[35]. Si tratta di un modo per stabilire un nuovo rapporto tra pubblica amministrazione e cittadini,

[35] Così Camarda L., *Da uno stato centralista verso la Repubblica delle autonomie locali*, in Nuova Rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza, 13-14/2008.

a vantaggio dell'efficienza dell'azione amministrativa, che, solo così, riesce ad operare scelte condivise su base di un largo consenso ed a promuovere forme di collaborazione pubblico-privato, capaci di rispondere con immediatezza alle esigenze della collettività e alle vocazioni del territorio. Si va stemperando quella rigidità che, tradizionalmente, connotava il rapporto tra Stato e cittadino, fino ad elevare, con la introduzione, nel 2001, del principio di sussidiarietà orizzontale, proprio il cittadino ad attore principale del sistema sociale, culturale, politico attuale, ove lo Stato non perde il suo potere decisionale, la sua sovranità ma contribuisce a rendere dinamico il rapporto con i cittadini, quali interpreti di una realtà in continua evoluzione. E, di certo, se si vogliono cogliere le sollecitazioni provenienti dalle tante riforme legislative intervenute nel nostro Paese, adeguatamente ed efficacemente sintetizzate nella riforma del titolo V della Costituzione, si devono concretamente incrementare gli spazi di autonomia, i poteri, la capacità decisionale di gruppi organizzati e di associazioni, che, insediate su un territorio, ne esprimono anomalie, sofferenze ed esigenze reali: solo in tal modo potrà stimolarsi l'applicazione del principio di sussidiarietà tanto invocato ma, agli effetti pratici, ancora poco attuato.

Il riconoscimento dei cosiddetti poteri di "amministrazione attiva e sostanziale" (diritto di accesso, di partecipazione, di istanza, di petizione ecc.) deve, necessariamente, essere affiancato dall'attribuzione di poteri processuali, che garantiscano a tutti i soggetti, singoli o associati, operanti in una società, di invocare tutela giurisdizionale; non avrebbe senso riconoscere la titolarità di diritti ed interessi ad associazioni ed enti se si impedisse di far valere le proprie pretese in giudizio, privandoli della possibilità di contrastare azioni dannose ed altamente pregiudizievoli per gli interessi di cui essi sono portatori.

La scelta del legislatore di riconoscere la legittimazione attiva alle associazioni ambientaliste (seppur nel rispetto di alcuni criteri e limiti) si pone in perfetta sintonia con la *ratio* sottesa alle riforme, che, nell'ultimo ventennio, hanno modificato il nostro ordinamento, spingendolo nella direzione del decentramento e della effettiva, sostanziale valorizzazione delle formazioni sociali.

BIBLIOGRAFIA

ARENA G., *Un nuovo modo di amministrare,* Relazione tenuta alla Convenzione Nazionale della Sussidiarietà, Roma, 12 marzo 2004;

A.A.V.V., *Diritto dell'Ambiente*, VII Ed., Napoli, Simone, 2007;

BRAMBILLA P., *Le associazioni ambientaliste al cospetto del giudice amministrativo: questioni di legittimazione processuale*, in Rivista Giuridica dell' Ambiente, 3-4/2005;

BROCCA M., *Le associazioni ambientaliste al cospetto del giudice amministrativo: questioni di legittimazione processuale*, in Rivista Giuridica dell' Ambiente, 3-4/2005;

CAIANIELLO V., *Manuale di diritto processuale amministrativo*, III Ed., Torino, Utet, 2003;

CAMARDA L., *Da uno Stato centralista verso la Repubblica delle autonomie locali*, in Nuova

Rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza, 13-14/2008;

CARAVITA B., *Diritto dell'Ambiente*, III Ed, Bologna, Il Mulino, 2005;

CARINGELLA F., *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2006;

CASSESE S., *Diritto Amministrativo Speciale* - Tomo II -, Milano, Giuffrè, 2000;

COTTURI G., *Culture e soggetti della sussidiarietà: storia di una lunga battaglia, dalla prima legge di sostegno al volontariato fino alla revisione del Titolo V della Costituzione*

DIANA - URANIA GALLETTA, *Trasparenza e governance amministrativa nel diritto europeo*, in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, diretta da Chiti M. P. e Greco G., 2/ 2006;

FERRARA R., *La tutela dell'ambiente*, Trattato di Diritto Privato dell'Unione Europea, diretto da G. Ajani e G. Antonio Bennacchio, Torino, Giappichelli, 2006.

FRIGERIO L., *Nota a sentenza del T.A.R. Emilia Romagna, Bologna, Sez. I, 26 novembre 2007, n. 3365,* in Rivista Giuridica dell'Ambiente, 3-4/2008;

PORCHIA O., *Tutela dell'ambiente e competenze dell'Unione Europea*, in Rivista Italiana di Diritto Pubblicato Comparato, 1/2006;

RESCIGNO G. U., *Principio di sussidiarietà orizzontale e diritti sociali*, in Diritto Pubblico, 1/2002.

Partecipazione e democrazia. La nuova *governance*

di Wanda D'Avanzo

Sommario: 1. Introduzione - 2. La crisi della partecipazione nell'era della globalizzazione - 3. *Governance* e partecipazione - 4. La *public governance* - 5. La nuova struttura della partecipazione - 6. *E-government* ed *e-democracy* - 7. La partecipazione politica in rete. Aspetti problematici. Il *Digital Divide* - 8. Le teorie sulla democrazia elettronica - 9. Democrazia continua e democrazia deliberativa - 10. Conclusioni

1. - Il concetto di partecipazione ha, "tanto nell'uso politico che in quello comune, due valenze semantiche fondamentali: 1) partecipare = *prendere parte* a un determinato atto, processo; 2) partecipare = *essere parte* di un organismo, di un gruppo, di una comunità"[1].

Nella prima accezione, "la partecipazione consiste in un coinvolgimento in azioni determinate, un coinvolgimento di tipo decisionale [...]"; nella seconda, invece, rappresenta "una incorporazione attiva nell'ambito di una solidarietà socio-politica a diversi livelli (solidarietà nazionale, statale, di classe, di gruppo). [...], l'*essere parte* comporta anche un *prendere parte* e viceversa. Essere parte di un organismo politico significa anche prendere parte ai suoi processi (decisionali) fondamentali"[2].

In tale ultimo senso, più specificamente, il prendere parte si riferisce alla capacità di influenzare e controllare tutte quelle decisioni "sovrane alle quali è più difficile sottrarsi, sia per la loro inclusività territoriale come per la loro intensità coercitiva (il monopolio dell'esercizio della forza)"[3], all'interno di un sistema politico di cui si è parte, ed in cui si "instaura tutta una serie di pratiche e di relazioni originali tra i governati riconosciuti come cittadini e gli agenti delle istituzioni statali, delle organizzazioni parastatali e degli apparati politici specializzati"[4].

---

[1] M. COTTA, *Il concetto di partecipazione politica: linee di un inquadramento teorico*, in *Rivista Italiana di Scienza Politica*, 2, 1979, p. 203.
[2] *Ibidem*.
[3] G. SARTORI, *Elementi di teoria politica*, Il Mulino, Bologna, 1987, p. 257.
[4] N. MAYER, P. PERRINEAU, *Les comportements politiques*, Colin, Paris, 1992, p. 10.

Questa forma di partecipazione è una delle condizioni necessarie per l'esistenza ed il funzionamento della democrazia e apre al cittadino concrete opportunità di azione, intesa nel senso di "scelta" di opzioni che gli sono proposte più che imposte[5].

Può, quindi, dirsi che la partecipazione politica si ha quando nell'ambito di un dato sistema politico od organizzazione, attraverso un insieme di atteggiamenti e comportamenti concreti si prende parte, cioè si cerca di influenzare le decisioni dei detentori del potere politico, nonché la loro stessa selezione, nella prospettiva di conservare o modificare la struttura, e quindi i valori, del sistema di interessi dominanti[6].

Affinché possano partecipare, poi, gli individui, singoli o associati, di un dato sistema politico, devono essere titolari di diritti che attribuiscano loro una quota del potere di produrre le decisioni vincolanti la collettività, in modo tale che la partecipazione costituisca un principio di legittimazione delle decisioni autoritative e dello stesso sistema politico[7].

Questa concezione della prassi politica è tipicamente moderna e si è sviluppata dalla coscienza rivoluzionaria del 1789[8], "prima di allora le masse popolari erano completamente escluse dall'esercizio dei diritti pubblici; da allora sono diventate cittadini, e, in questo senso, partecipi della comunità politica"[9].

Bobbio definisce la democrazia moderna "come il potere degli individui presi uno per uno, di tutti gli individui che compongono una società retta da alcune regole essenziali tra cui quella fondamentale che attribuisce a ciascuno, alla pari di tutti gli altri, il diritto a partecipare liberamente alla presa delle decisioni collettive, ovvero delle decisioni vincolanti per tutta la collettività"[10].

Da questa prima trasformazione è derivata la seconda, relativa alla rappresentanza. La democrazia moderna, nata come democrazia rappresentativa, "avrebbe dovuto essere caratterizzata dalla rappresentanza politica, cioè da una forma di rappresentanza, in cui il rappresentante essendo chiamato a perseguire gli interessi della nazione non può essere soggetto a un mandato vincolato. [...]. Espressione palese della

---

[5] Sull'interpretazione del termine 'azione' definita in termini di 'scelta', si veda F.E. OPPENHEIM, *Dimensioni della libertà*, Feltrinelli, Milano, 1964, pp. 21-22. Sul punto, anche, F. RANIOLO, *La partecipazione politica*, Il Mulino, Bologna, II ed., 2007, p. 24.
[6] F. RANIOLO, cit., p. 28.
[7] *Ivi*, p. 16.
[8] J. HABERMAS, *Morale, Diritto, Politica*, Einaudi, Torino, 2007, p. 81.
[9] R. BENDIX, *Stato nazionale e integrazione di classe*, Laterza, Roma-Bari, 1969, p. 94.
[10] N. BOBBIO, *L'età dei diritti*, Einaudi, Torino, 2007, p. 127.

sovranità, il mandato libero fu trasferito dalla sovranità del re alla sovranità dell'assemblea eletta dal popolo"[11].

L'ideologia liberale, come sottolinea Bobbio, con le solenni affermazioni dei diritti dell'uomo, capovolgendo il rapporto Stato-cittadino, ha mutato la prospettiva del potere pubblico non più considerato dalla parte dei governanti, ma *ex parte populi*[12].

Il problema della partecipazione politica è, quindi, "legato al sorgere dell'idea di sovranità popolare", e "va riportato al passaggio da rappresentanza di mandato a rappresentanza libera"[13]. E, storicamente, ha riguardato l'acquisizione e l'estensione progressiva dei diritti di libertà, dei diritti politici e del suffragio, ossia il riconoscimento della cittadinanza attiva[14].

2. - Lo stretto nesso tra democrazia, cittadinanza e partecipazione si è sviluppato, nell'età moderna, a partire dall'esistenza di una comunità politica organizzata, fondata sulla stabilizzazione dei confini e sulla costruzione di stabili identità collettive nazionali[15].

Oggi, però, questa configurazione non risponde più alle esigenze dei nuovi assetti politici delineatisi a seguito della globalizzazione economica e al dispiegamento di fenomeni di importanza planetaria, che hanno cambiato le vecchie prospettive degli stati nazionali democratici.

La situazione storica attuale mostra, infatti, come siano andate affermandosi due logiche antitetiche, che hanno determinato una crisi, prodotta, da una lato, dal cambiamento sociale e, dall'altro, dalla incapacità delle istituzioni politiche di sintonizzarsi con la rapidità delle trasformazioni della società. Convivono, pertanto, una logica statocentrica, che tende ancora ad organizzare la vita del cittadino indirizzandola verso certe finalità, e una logica "umanocentrica", che si afferma sempre più a livello culturale ed internazionale, "meno aderente alla realtà istituzionale che mostra la sua vischiosità"[16].

In altri termini, lo stato contemporaneo è diventato troppo grande per le funzioni amministrative, che richiedono forme di autonomia e organizzazione federale, che si pongono al di fuori della logica statocentrica; è diventato troppo piccolo per le funzioni di

---

[11] N. BOBBIO, *Il futuro della democrazia*, Einaudi, Torino, 1995, pp. 11-12.
[12] N. BOBBIO, *Stato, Governo e Società*, Einaudi, Torino, 1985, pp. 53, 55 e 108.
[13] A. PIZZORNO, *Le radici della politica assoluta*, Feltrinelli, Milano, 1993, p. 88.
[14] F. RANIOLO, cit., p. 56.
[15] *Ivi*,p. 238.
[16] T. SERRA, *La democrazia possibile nella progettazione istituzionale*, in *Rivista di Diritto Pubblico e Scienze Politiche*, 3, 1997, p. 435.

governo, che esigono un impegno politico che tenga conto dei fini dell'uomo in un processo di internazionalizzazione[17], e che comportano uno spostamento dei processi decisionali verso autorità sovranazionali.

La crisi delle strutture istituzionali delle democrazie rappresentative contemporanee ha generato situazioni di discredito diffuso della politica, insoddisfazione della cittadinanza verso i governi, con richieste frequenti di nuove elezioni, scarsa partecipazione elettorale, invasività dei poteri economici, incapacità della politica di rappresentare i settori socialmente non tradizionali[18], che hanno determinato un vero e proprio *deficit* democratico.

Il problema della partecipazione politica, nel contesto contemporaneo, si pone in relazione al fatto che, oggi, i processi decisionali sono diventati 'multilivello' (internazionale, statale, locale) e le istituzioni non sono più in grado da sole di garantire un adeguato livello di sviluppo. È, quindi, necessario affiancarvi anche una più ampia mobilitazione di soggetti di tipo diverso.

Il tentativo di superare la crisi dello Stato-nazione, per questa ragione, prevede due modalità di azione: una proveniente dall'alto, con vari tentativi mirati a ricreare a livello sovranazionale una coerenza ed una efficienza nella decisione che permetterebbero, almeno in parte, di pilotare il processo della globalizzazione; l'altra proveniente dal basso, con la riacquistata importanza delle piccole unità politiche e delle autonomie locali[19].

Occorre, dunque, ripensare la partecipazione ed individuare modalità nuove che portino ad una "istituzionalizzazione delle opportunità di partecipazione a livello internazionale, a dare effettività ad una nuova cittadinanza e a costruire un modello di democrazia cosmopolita"[20].

3. - I processi innovativi, innescati dai fenomeni peculiari dell'epoca attuale, hanno imposto un ripensamento delle tradizionali modalità sia di elaborazione e attuazione delle politiche che di definizione dei ruoli e delle responsabilità nei processi decisionali, nonché delle tradizionali modalità di azione ed organizzazione della pubblica amministrazione.

---

[17] *Ivi*, p. 442.
[18] D. PITTERI, *Democrazia elettronica*, Laterza, Roma-Bari, 2007, p. 29; sul punto, v., anche, A. GIDDENS, *Come la globalizzazione ridisegna la nostra vita*, Il Mulino, Bologna, 2000, p. 89.
[19] A. DE BENOIST, *Democrazia rappresentativa e democrazia partecipativa*, in www. sfisalerno.it.
[20] F. RANIOLO, cit., p. 241.

In Europa sono in atto da più di un decennio, nei sistemi politici e amministrativi dei singoli Stati nazionali, cambiamenti radicali che interessano, in modo diretto, il problema del modello di società e di sviluppo da adottare nell'ambito della costruzione di un unico spazio pubblico europeo[21].

In un contesto caratterizzato da interdipendenze settoriali e territoriali sempre più forti, dalla scarsità delle risorse pubbliche, dalla accelerazione dei processi di innovazione, da maggiori aspettative da parte di cittadini e imprese rispetto alle *performances* pubbliche, si è determinata una crescente espansione dell'area di cooperazione fra attori pubblici e privati nella definizione delle politiche e nell'erogazione dei servizi. E questa nuova area di relazioni tra soggetti pubblici e soggetti privati organizzati, insieme all'urgenza di un maggior coordinamento dell'azione degli attori istituzionali ai diversi livelli territoriali, costituisce una importante novità nei processi di governo democratico[22].

A queste trasformazioni si riferisce il concetto di *governance* che, negli ultimi anni, ha riscosso un notevole successo nel dibattito sui sistemi istituzionali, soprattutto in seguito alla pubblicazione del Libro Bianco[23] ad essa dedicato, elaborato dalla Commissione europea.

Nato nel contesto dell'analisi economica, il termine *governance* è stato ripreso nel corso degli anni ottanta e adattato all'ambito della scienza politica, incentrando così l'accento, non più solo sugli aspetti di efficacia ed efficienza del *management* pubblico, ma anche su altre tematiche quali la partecipazione e la democratizzazione[24].

In analisi economica, la *governance* attiene, secondo Fadda, alla modalità di soluzione dei problemi di coordinamento tra gli agenti economici di un sistema, in funzione della definizione e del raggiungimento degli obiettivi socioeconomici; ed è tesa a stimolare il sistema a passare da un equilibrio peggiore a uno migliore sotto il profilo dell'efficienza[25].

---

[21] P. FIGHERA, *Politiche e strategie europee per la sostenibilità dello sviluppo: modelli di governance e logiche di attuazione in Italia*, XXI convegno annuale della Società Italiana di Scienza Politica, Università di Catania, 20-22 settembre 2007, in www.sisp.it, p. 2.

[22] *Linee guida per la promozione della cittadinanza digitale: e-democracy*, documento a cura del Dipartimento della Funzione Pubblica e del Formez, Supema, Roma, 2004, p. 13.

[23] Commissione delle Comunità europee, *La governance europea*, COM (2001) 428, testo definitivo del 5 agosto 2001, in Guce n. 287 del 12 ottobre 2001. Il testo del documento è consultabile sul sito http://europa.eu.int.

[24] Sul punto, AA.VV., *Dal Government alla Governance: un percorso per l'area PIT Penisola Sorrentina Amalfitana*, 2006, in http://eprint.stoa.it, p. 2.

[25] S. FADDA, *Governance territoriale e progettazione integrata*, in D. DEIDDA (a cura di), *Governance e sviluppo territoriale*, Formez, Roma, 2003, p. 56.

Tradizionalmente, si individuano due meccanismi di coordinamento tra gli agenti economici, che si collocano agli estremi opposti: il meccanismo di mercato, che è un meccanismo spontaneo basato sulla risposta anonima e individuale degli agenti ai segnali di prezzo; e il meccanismo gerarchico, che è basato sulla imposizione agli agenti di comportamenti generalmente determinati da una qualche forma di autorità. Nella modalità di *governance* la dicotomia tra gerarchia e mercato è superata da una tipologia di coordinamento che può essere chiamata relazionale, o reticolare, perché il coordinamento si realizza attraverso una dinamica interattiva tra gli elementi che costituiscono la rete di un dato sistema economico complesso[26].

Questo tipo di coordinamento avviene, oltre che attraverso l'adesione a regole formali imposte ai singoli agenti, anche attraverso l'adozione di modelli di comportamento non formalizzati ma emergenti dallo stesso sviluppo delle interazioni tra gli agenti e condivisi attraverso un processo di apprendimento collettivo. Poiché, poi, il coordinamento, nella società della comunicazione e dell'informazione, richiede che le organizzazioni elaborino rapidamente la conoscenza per ridefinire obiettivi, problemi e strategie, è necessario che tutti i soggetti partecipino ai processi di apprendimento organizzativo, conferendo gli elementi di conoscenza in loro possesso. Questa necessità è il risultato, da un lato, del fatto che la conoscenza non è più concentrata in alcune sedi privilegiate, ma è dispersa nella molteplicità di agenti economici e di attori sociali che compongono il sistema, e, dall'altro lato, del fatto che gli elementi di conoscenza non sono tutti producibili, codificabili e trasmissibili come merci in un sistema di mercato. In quest'ottica, quindi, la *governance* interattiva corrisponde all'attivazione e al governo di una rete di coordinamento e di cooperazione finalizzata al raggiungimento di obiettivi condivisi[27].

4. - In scienza politica, invece, l'interpretazione del termine *governance* è stata oggetto di un ampio dibattito dottrinario. Essa, invero, si presenta come un concetto multidimensionale e di non facile e condivisa definizione, che interessa una pluralità di contesti: il mondo delle aziende private (*corporate governance*), le amministrazioni

[26] *Ivi*, pp. 57-58.
[27] *Ivi*, pp. 61-62-63.

pubbliche (*public governance*), le istituzioni internazionali e le loro politiche verso i paesi membri (*global governance*)[28].

Con riferimento specifico all'ambito che qui interessa, il settore pubblico, la *public governance* costituisce una integrazione del *New Public Management*[29], ed indica un nuovo paradigma di gestione della cosa pubblica che ha gettato le basi per una profonda rimodulazione del rapporto tra Stato e cittadini[30].

Secondo l'interpretazione elaborata da Borgonovi, l'esercizio delle funzioni e dei poteri della PA può concretamente attuarsi secondo due logiche e due modalità definite rispettivamente: di *government*, ossia di esercizio del potere decisionale derivante dal sistema istituzionale formale; di *governance*, ossia di esercizio dei poteri formali e/o informali con l'obiettivo di creare consenso attorno a determinate scelte[31]. La logica di *government* è, quindi, legata ad un modello di PA che esercita poteri sovraordinati, attraverso l'uso di strumenti formali (leggi, decreti, regolamenti) per contenuti decisionali rigidi, che i soggetti esterni sono obbligati a rispettare a prescindere dalla loro volontà. Diversamente, la logica di *governance* implica che la PA eserciti una funzione di regolazione, privilegiando i principi del consenso, della funzionalità e della fattibilità tecnica, organizzativa, economica e sociale. E ciò attraverso l'uso di strumenti molto spesso informali che creano le condizioni favorevoli all'accettazione di strumenti e di atti

---

[28] D. CEPIKU, *Governance: riferimento concettuale o ambiguità terminologica nei processi di innovazione della P.A.?*, in *Azienda Pubblica*, 1, 2005, p. 86.

[29] Il *New Public Management* (NPM) è la sintesi dei movimenti di riforma che hanno interessato alcuni sistemi amministrativi pubblici, a partire dalla fine degli anni settanta. Esso ha avuto origine in alcuni Paesi pilota (Regno Unito, Stati Uniti), mentre l'esperienza cumulata in questi contesti è stata via via estesa ad altri Paesi nei primi anni novanta, per poi trovare applicazione anche nei paesi in via di sviluppo e nelle economie di transizione, all'alba del nuovo millennio. Le riforme ispirate al NPM hanno postulato che il rapporto tra PA e cittadino dovesse essere assimilato al rapporto tra azienda e cliente. Cfr., F. MONTEDURO, *La riforma delle amministrazioni pubbliche: verso la Public Governance*, in V. DE MAGISTRIS, G. GIOIOSO (a cura di), *Nuovi profili di accountability nella P.A. Teoria e strumenti*, Formez, 2005, pp. 28 e 32. "The term NPM was conied because some generic label seemed to be needed for a general, though certainly not universal, shift in public management styles. The term was intended to cut across the particular language of individual projects or countries". "NPM involved a different conception of public accountability, with different patterns of trust and distrust and hence a different style of accountingization. The basis of NPM lay in reversing the two cardinal doctrines of PPA; that is, lessening or removing differences between the public and the private sector and shifting the enphasis from process accountability towards a greater element of accountability in terms of results". Così, C. HOOD, *The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme*, in *Accounting, Organisations and Society*, vol. 20, n. 2/3, 1995, p. 94.

[30] AA.VV., *Dal Government alla Governance*, cit., p. 3.

[31] E. BORGONOVI, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, III ed., Egea, Milano, p. 40.

formali, allo scopo, non di dettare obblighi ai soggetti esterni, ma di generare incentivi tali da determinare una adesione convinta di questi ultimi agli obiettivi posti dalla PA[32].

La *public governance* è, pertanto, rispetto al *New Public Management*, più attenta al recupero della capacità di governare i sistemi e le reti di soggetti economici e sociali e allo sviluppo della funzione di regolazione[33].

Questo modello di *governance* comprende due forme di coordinamento: verticale, con riferimento ai diversi livelli istituzionali e territoriali; e orizzontale, con riferimento ai diversi elementi di uno stesso livello, sia nell'ambito di uno stesso sistema che tra diversi sistemi territoriali locali. Il coordinamento verticale viene interpretato in base al principio della sussidiarietà, secondo cui tutte le funzioni devono essere normalmente svolte dal livello più basso di governo, perché la maggiore vicinanza ai cittadini consente di interpretarne meglio i bisogni e le preferenze. Ai livelli di governo più elevati vanno attribuite quelle funzioni che non possono essere svolte adeguatamente dai livelli inferiori o quelle che, comunque, possono essere svolte più efficacemente al livello superiore. In uno scenario del genere è possibile parlare, in analogia con la nozione di impresa a rete, di una organizzazione statale a rete, in cui il governo centrale rappresenta solo uno degli elementi ed in cui vigono tutti quei meccanismi di interazione, cooperazione e fiducia che regolano appunto l'organizzazione industriale a rete[34].

Parlare di *governance* significa, così, individuare un modo di disegnare e gestire le politiche decentralizzate in cui partecipano molteplici attori, pubblici e privati, a diversi livelli e in cui interessi divergenti entrano in gioco, in un processo di contrattazione, negoziazione e interazione complesso, dinamico e interattivo. La *governance* trova giustificazione nella tendenza al decentramento istituzionale della politica, in una logica che crea le condizioni per l'azione dei diversi attori coinvolti, che possono costruire propri percorsi all'interno della politica stessa, in base ad un approccio partecipativo[35].

---

[32] F. MONTEDURO, cit., pp. 39-40.
[33] M. MENEGUZZO, *Dal New Public Management alla Public Governance: il pendolo della ricerca sulla amministrazione pubblica*, in *Azienda Pubblica*, vol. 8, fasc. 3, 1995.
[34] S. FADDA, cit., pp. 64-65.
[35] La *governance* rappresenta il modello di funzionamento dello Stato che si è voluto delineare in Italia con la riforma del Titolo V della Costituzione che designa un sistema di governo non gerarchico, ma declinato territorialmente in ambiti autonomi, tutti ugualmente legittimati a rappresentare le proprie istanze; cfr., sul punto, *Governance e decentramento di funzioni nelle politiche dell'istruzione e della formazione e del lavoro*, documento a cura del Formez, in www.db.formez.it. In Italia, la redistribuzione dei poteri e delle competenze attuata dalla modifica del Titolo V ha risolto, così, la questione se il decentramento consista in una delega di funzioni da parte dello Stato centrale verso le istituzioni locali oppure in un riconoscimento a queste ultime

I principi cardine della *governance* si individuano nella: *accountability*, che indica la capacità della PA di verificare, attraverso meccanismi di rendicontazione e di *feedback*, la coerenza delle sue azioni e decisioni; trasparenza delle azioni e dei processi di definizione delle politiche pubbliche; efficienza ed efficacia, che si realizzano quando la PA produce servizi di qualità al miglior costo, e assicura che i risultati ottenuti siano coerenti con le intenzioni dei decisori politici; *responsiveness*, ossia nella capacità e flessibilità dell'amministrazione pubblica di far fronte ai cambiamenti sociali, di tenere in considerazione le aspettative della società civile[36] nell'identificare l'interesse generale, di esaminare criticamente il ruolo del settore pubblico nel soddisfare i bisogni del cittadino; capacità di anticipare i problemi e gli eventi futuri, siano essi demografici, economici, ambientali, in base alle informazioni e alle tendenze presenti[37].

La ricerca della *governance* rappresenta, dunque, la più recente variazione della dottrina di governo, che rivela un cambiamento nella comprensione di governo e amministrazione, che si basa su forme di interazione e coordinamento dell'azione politica tra Stato e società e che dovrebbe, così, condurre ad una de-gerarchizzazione della relazione tra i due ordinamenti[38].

Questo modo nuovo di intendere il potere statale, che da rilievo alla sua funzione di garanzia, richiede una maggiore attenzione al coinvolgimento dell'opinione pubblica, quale soggetto partecipante all'organizzazione e al controllo, come uno dei fattori che assicurano la legittimazione. E, per far fronte alle esigenze di rafforzamento della partecipazione alla vita delle istituzioni, della comunicazione, del dialogo sociale, diventa sempre più urgente predisporre condizioni e strumenti che favoriscano la maggiore apertura al contributo propositivo dei cittadini, singoli o associati.

5. - Le trasformazioni che si intende realizzare nei rapporti tra Stato e cittadini, per dare piena attuazione alla metodologia di *governance*, incidono in modo significativo

---

della titolarità originaria delle funzioni. Adottando l'ottica dello Stato a rete, il loro rapporto va considerato in termini di policentrismo amministrativo piuttosto che di decentramento; così S. FADDA, cit., pp. 65-66.

[36] La società civile comprende le organizzazioni sindacali e le associazioni padronali (le "parti sociali"), le organizzazioni non governative, le associazioni professionali, le organizzazioni che cointeressano i cittadini nella vita locale e comunale. Per una definizione più precisa della società civile, si rinvia al Parere del Comitato etico e sociale, *Il ruolo e il contributo della società civile organizzata nella costruzione europea*, in Gu C n. 329 del 17 novembre 1999, p. 30.

[37] PUMA/OECD, *Strategy for OECD statement on governance*, 2001, in www.oecd.org/gov.

[38] H.J. BLANKE, *Government e Governance nel ventunesimo secolo. Aspetti giuridici e politici dei nuovi modelli di direzione*, in *Teoria del diritto e dello Stato*, 1, 2004, p. 113.

sulle caratteristiche dell'informazione e della comunicazione, che si presentano come potenti strumenti di cambiamento e come fattori centrali per rendere operanti i "diritti di cittadinanza"[39].

Un decisivo rimedio per risolvere il *deficit* democratico, di cui sono affette le società contemporanee, che renda possibile una effettiva partecipazione collettiva alle decisioni politiche, sembra essere l'uso delle moderne tecnologie informatiche[40]. Le tecnologie diffuse, tra cui Internet, hanno, infatti, determinato una notevole evoluzione nelle teorie e pratiche dell'informazione e della comunicazione[41].

Ed infatti "in questo quadro, la prospettiva di una democrazia rinnovata o trasformata in profondità dalle tecnologie si è sempre più concretizzata nella direzione dell'allargamento della partecipazione, da un alto appoggiandosi alle opportunità funzionali che le tecnologie stesse determinano, dall'altro ancorandosi alla logica a rete del *web*, capace di generare un nuovo spazio pubblico, di mettere in relazione, attraverso legami orizzontali, i cittadini tra loro e di «connettere», attraverso legami verticali, la società civile con il mondo politico"[42].

La comunicazione è, dunque, già oltre i *mass media* tradizionali e il mutamento fondamentale nel passaggio ai nuovi *media* è rappresentato dalla digitalizzazione dell'informazione[43]. L'informazione, che trova nelle tecnologie il luogo ideale di trasmissione, in tempo reale, diventa accessibile in uno spazio virtuale in cui il pubblico può, non solo seguire le proposte politiche di ogni processo decisionale, in ciascuna delle sue fasi, ma anche intervenire e comunicare attivamente con le rappresentanze istituzionali. I nuovi *media*, così, ampliano l'orizzonte creando un possibile passaggio dalla passività del destinatario della comunicazione, ad una condizione di autonomia, superando l'antica distinzione tra produttori e consumatori di informazioni[44].

L'uso delle ICT a sostegno della partecipazione dei cittadini alla vita delle istituzioni è un campo delle nuove tecnologie sul quale è notevolmente cresciuto, negli

---

[39] S. SEPE, *Il ruolo della comunicazione nella pubblica amministrazione*, in M.R. LOIACONO, F. FURIA (a cura di), *Educazione al patrimonio culturale: problemi di formazione e di metodo*, Atti del Convegno Nazionale, Caserta, Teatro della Reggia, 7-8 ottobre 2002, p. 38.
[40] P. COSTANZO, *La democrazia elettronica (Note minime sulla cd. E-democracy)*, in *Diritto dell'Informazione e dell'Informatica*, XIX, 3, 2003, p. 469.
[41] F. BRUGALETTA, *Introduzione*, in G. CASSANO (a cura di), *Diritto delle nuove tecnologie informatiche e dell'Internet*, Ipsoa, Milano, 2002, p. XV.
[42] D. PITTERI, cit. p. 5.
[43] S. RODOTÀ, *Tecnopolitica*, Laterza, Roma-Bari, 2004, p. 32.
[44] *Ivi*, p. 34.

ultimi anni, l'interesse tanto dei governi nazionali e degli organismi internazionali, quanto delle comunità locali[45].

Lo sviluppo di nuove forme di partecipazione ha, così, portato all'attenzione quella che si definisce *e-democracy* (democrazia elettronica), ossia l'insieme di *policy*, strumenti e modelli tecnologici volti ad accrescere la partecipazione dei cittadini ai momenti decisionali dell'azione pubblica, nell'ambito di percorsi di rivitalizzazione della sfera del confronto tra istituzioni pubbliche, rappresentanti politici e cittadini elettori[46].

6. - L'impatto delle nuove tecnologie, invero, non riguarda solo il rapporto tra governanti e governati, ma comprende un secondo ambito, non trascurabile per le trasformazioni della partecipazione politica, che attiene ai cambiamenti nei rapporti tra cittadini e amministrazione pubblica. Accanto alla comunicazione elettorale e alla informazione politica si è affermato lo spazio per la cosiddetta comunicazione pubblica[47].

Il concetto di *e-democracy* è, infatti, strettamente legato ai processi di innovazione che, in linea generale, riguardano le amministrazioni pubbliche. Ed in questo ambito l'utilizzo delle ICT si è posto, già da tempo, come strumento di riforme determinanti.

Le politiche per agevolare il processo di riorganizzazione e innovazione delle pubbliche amministrazioni, che va sotto il nome di *e-government*, si stanno sviluppando in tutti i paesi, con l'obiettivo di promuovere una società dell'informazione inclusiva, intervenendo sulle precondizioni della partecipazione[48].

Con il termine *e-government* (governo elettronico) si intende l'utilizzo delle moderne tecnologie dell'informazione e della comunicazione nel processo di ammodernamento dell'amministrazione, che comprende tre principali categorie di azioni: "quelle di informatizzazione, dirette a migliorare l'efficienza operativa interna delle singole amministrazioni; quelle dirette ad informatizzare l'erogazione dei servizi ai cittadini e alle imprese implicanti una integrazione tra i servizi delle varie amministrazioni; infine, quelle

[45] *Linee guida per la promozione della cittadinanza digitale*, cit., p. 11.
[46] Ufficio Studi del Ministro per l'innovazione e le tecnologie, *Rapporto innovazione e tecnologie digitali in Italia*, Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, Roma, 2003, pp. 140-145.
[47] F. RANIOLO, cit., p. 192.
[48] *Linee guida per la promozione della cittadinanza digitale*, cit., pp. 12-13.

dirette a consentire l'accesso telematico degli utilizzatori finali ai servizi della PA e alle sue informazioni"[49].

Il disegno di innovazione passa attraverso "l'abbandono del modello di sistema informativo pubblico centralizzato [...], per realizzare, invece, architetture basate sulla condivisione delle informazioni e sulla cooperazione applicativa fra i sistemi pubblici e privati, pervenendo a soluzioni che consentano ai cittadini e alle imprese di entrare in contatto con le amministrazioni partendo da un punto qualsiasi della rete delle PA e di accedere ai servizi pubblici utilizzando i propri terminali [...]"[50].

I sistemi informativi della pubblica amministrazione contribuiscono a ridisegnarne il ruolo: da produttrice di atti a erogatrice di servizi e centro per l'utenza pubblica, secondo sistemi di comunicazione orizzontale, e non più verticale, che riducono i ritardi dovuti alla burocrazia.

In Italia, il tema dell'*e-government* è stato affrontato, da ultimo, con l'emanazione del D.Lgs. 82 del 7 marzo 2005, recante Codice dell'Amministrazione Digitale (Gu n. 112 del 16 maggio 2005, So 93), il cui scopo è quello di rendere obbligatoria l'innovazione della PA offrendo, da una parte, ai cittadini e alle imprese nuovi diritti di partecipazione telematica a tutte le pubbliche attività; dall'altra, stabilendo che tutte le amministrazioni debbano organizzarsi in modo da rendere sempre disponibili le informazioni da esse possedute in forma digitale.

7. - Nella sua ampia definizione l'*e-democracy* comprende elementi di delibera, discussione mediante *forum* e *mailing list*, sviluppo di consulte di cittadini, possibilità di *e-voting*, democrazia assistita dall'utilizzo del *computer*, referendum deliberanti, *Internetworking*; ed azioni quali educazione dei cittadini, facilitazione del dialogo, ricerca del consenso.

L'*e-democracy*, pertanto, rappresenta l'applicazione delle ICT a sostegno della partecipazione dei cittadini ai processi democratici più propriamente politici, quindi di partecipazione alla determinazione delle scelte politiche, la cui dimensione più importante è sicuramente quella dell'accesso, che comprende in sé l'elemento fondamentale della inclusione sociale e che riguarda sia la disponibilità delle informazioni provenienti dai soggetti pubblici, sia l'accesso alla sfera pubblica in un confronto aperto fra attori sociali,

---

[49] M. PERIN, *Internet e semplificazione amministrativa*, in G. CASSANO (a cura di), *Diritto delle nuove tecnologie informatiche e dell'Internet*, Ipsoa, Milano, 2002, p. 1268.

[50] C. SILVESTRO, *E-government, e-governance, e-democracy*, in G. CASSANO (a cura di), cit., p. 1247.

politici ed istituzionali. Ad ogni livello e in ogni ambito, riguardante l'individuo in prima persona, la sua identità, o anche la possibilità di influire realmente sulle decisioni politiche, attraverso l'azione di una collettività, l'accesso alle ICT, ai flussi comunicativi che la rete riesce a costituire e a diffondere, rappresentano una condizione essenziale e costitutiva della nuova partecipazione[51].

La dimensione dell'accesso alla sfera pubblica è precondizione della partecipazione, del dialogo e del confronto, elementi essenziali per la formazione di opinioni e per il coinvolgimento in specifici processi decisionali.

Il problema delle precondizioni della partecipazione che passa attraverso le reti telematiche va tenuto in debito conto specie per quanto riguarda le criticità che, ancora oggi, si riscontrano nella applicazione e nel corretto utilizzo delle tecnologie informatiche e telematiche. Affinché, infatti, la popolazione si senta realmente in grado di svolgere una funzione attiva nella società dell'informazione e apprenda l'importanza della partecipazione politica, considerata come qualcosa di più rispetto alla semplice partecipazione elettorale[52], occorre promuovere e sviluppare una forte politica di *e-inclusion*, tesa a superare tutti quei fenomeni di esclusione che determinano il cd. *digital divide*.

Il termine *digital divide* (o divario digitale) fa riferimento alle nuove disparità determinate dalla possibilità o meno di accedere, in modo appropriato, alle tecnologie digitali e alle risorse dell'informazione e della comunicazione, specie Internet[53]. È, dunque, questa la formula che allude alle disuguaglianze di fatto nell'accesso e nella capacità di utilizzo delle tecnologie. Divario digitale che non riguarda solo il nord e il sud del mondo, ma che si riscontra anche tra un paese e l'altro dell'Europa e all'interno di ciascuna realtà ordinamentale[54].

La non linearità con cui è avvenuto il processo di digitalizzazione dell'economia e della società ha creato un vistoso iato tra le possibilità tecnologiche e l'ancora carente capacità umana di farne il miglior uso possibile[55].

---

[51] A.C. FRESCHI, *La società dei saperi. Reti virtuali e partecipazione sociale*, Carocci, Roma, 2002, p. 42.
[52] G. LAVANCO, *Oltre la politica. Psicologia di comunità giovani e partecipazione*, Franco Angeli, Milano, 2001, pp. 25-26.
[53] C. SILVESTRO, P. AFFATATO, R. MAZZARO, *Digital divide e politiche di cooperazione internazionale*, in G. CASSANO, cit., p. 1328.
[54] P. COSTANZO, cit., p. 476.
[55] V. BIANCHINI, *Il digital divide. Definizioni e origine*, in *Limes. I signori della rete*, 2001, p. 45.

Il *digital divide* può essere di tre tipi: infrastrutturale, che si ha quando parte della popolazione non è raggiunta dalle infrastrutture che abilitano l'accesso alla rete; applicativo, che si delinea quando, pur in presenza delle infrastrutture, non si dispone della possibilità di sviluppare applicazioni e servizi; ed infine, formativo, che si ha quando la popolazione o parte di essa non è in possesso delle conoscenze ed abilità elementari per accedere alle reti e fruire dei servizi telematici[56].

In una società in cui l'accesso alla rete si configura come uno dei diritti di base della democrazia e della cittadinanza digitale, è indispensabile avviare un processo di contrasto e superamento delle barriere che producono emarginazione. Per ridurre questo fenomeno occorre che i governi adottino una politica nazionale di corretta informazione per intensificare l'uso dell'informatica ad opera di un sempre maggior numero di utenti[57].

A livello internazionale, si stanno già approntando politiche di cooperazione rivolte ad affrontare sia la dimensione quantitativa del problema, che riguarda i temi dell'accesso, della dotazione infrastrutturale e dei costi, sia la dimensione qualitativa evidenziata dai deficit di capacità umane e dall'incapacità di sviluppare contenuti[58]. Contenuti intesi come capacità, soprattutto per i paesi in via di sviluppo, di partecipare non solo come utenti e recettori di messaggi e informazioni concepiti altrove, ma anche come protagonisti nella realizzazione e diffusione di nuovi temi, culture, esigenze, previa contestualizzazione delle informazioni disponibili e superamento delle barriere linguistiche[59].

Nel nostro paese, il problema del divario digitale è stato affrontato a livello normativo nel codice dell'amministrazione digitale che ha previsto per i cittadini, all'art. 8, il diritto alla alfabetizzazione informatica. Si tratta, comunque, ancora, di una norma meramente programmatica e di principio, mentre manca la previsione di misure concrete che possano limitare tale fenomeno, ossia di "*azioni che favoriscano coloro che non sono in possesso degli strumenti e delle conoscenze necessarie per utilizzare le tecnologie dell'informazione*"[60].

---

[56] Ministro per le riforme e le innovazioni nella pubblica amministrazione, *Verso un sistema nazionale di e-government. Linee strategiche*, 2007, in www.innovazionepa.it, p. 33.
[57] G. VARRIALE, *Profili della comunicazione pubblica*, in *La finanza locale*, 6, 2006, p. 57.
[58] C. SILVESTRO, P. AFFATATO, R. MAZZARO, cit., p. 1331.
[59] *Ibidem.*
[60] Si veda, in proposito, il punto 3.8 della sentenza del Consiglio di Stato, Sezione consultiva per gli atti normativi, Adunanza del 30 gennaio 2006, n. 31, in *Diritto dell'Internet*, 3, 2006, p. 277 ss., con nota di R. CLARIZIA.

Ulteriormente, l'applicazione delle ICT nella prospettiva di mutamento sostanziale delle forme di politica democratica deve tendere ad una socializzazione della democrazia stessa, dirigendosi verso l'accrescimento della responsabilità dei rappresentanti, la cittadinanza attiva, la comunicazione e il dibattito pubblico, piuttosto che della semplice informazione e consultazione. Da qui, la necessità di promuovere una vera e propria cultura della partecipazione politica, cominciando con il creare i presupposti perché vengano ampliati gli spazi di dialogo tra governanti e cittadini[61].

8. - La democrazia elettronica, intesa come utilizzo della tecnologia per rafforzare e aggiornare gli strumenti di partecipazione, controllo e decisione democratici[62], introduce una riflessione sul potenziale democratico dei nuovi *media* e di Internet in particolare.

Si delineano alcuni scenari che prefigurano l'impatto politico delle tecnologie informatiche sulle democrazie contemporanee. Ciò che ci si chiede, in sostanza, è se la tecnologia comporti il rischio di degenerare in forme di totalitarismo elettronico oppure se possa favorire la democrazia.

Lo sviluppo tecnologico viene presentato come un rischio nell'ambito del cd. scenario *big brother*, in cui la diffusione delle tecnologie viene presentata come una pericolosa tendenza alla concentrazione del potere nelle mani di pochi; ed altresì, nell'ambito dello scenario cd. tecnocratico, in cui si avrebbe una politicizzazione del potere a fronte di una contemporanea professionalizzazione dell'attività decisionale, in una società in cui si registra un continuo distacco dalla cosa pubblica[63].

Diametralmente opposti sono gli scenari della democrazia diretta e di quella rappresentativa. Nel primo dei due il potere è esercitato, attraverso le nuove tecnologie, dalla totalità delle persone senza alcuna mediazione. Il campo di elezione della democrazia elettronica sarebbe, così, la democrazia diretta, nella sua dimensione formale (referendum) e nella sua dimensione informale (sondaggio)[64].

Secondo questa impostazione, nella rete si verrebbe a creare una nuova *agorà*, in cui la partecipazione cancellerebbe la rappresentanza, nel senso che l'intervento dei

---

[61] A.C. FRESCHI, cit., p. 92.
[62] P. COSTANZO, cit., pp. 466-467.
[63] D. PITTERI, cit., pp. 20-21.
[64] A. DI GIOVINE, *Democrazia elettronica: alcune riflessioni*, in *Diritto e società*, 1, 1995, p. 403.

cittadini renderebbe non più necessaria la presenza dei mediatori nel processo decisionale[65].

Una delle maggiori critiche a questo tipo di interpretazione è data dal fatto che gli strumenti resi disponibili dalle ICT non devono essere considerati solo come mezzi che rendono possibile un voto sempre più facile, rapido, frequente. Rodotà sottolinea come, in questo modo, "verrebbe accolta una visione ristretta della democrazia, vista non come un processo di partecipazione dei cittadini, ma solo come una procedura di ratifica, come un perpetuo gioco del si e del no, giocato dai cittadini che tuttavia rimangono estranei alla fase preparatoria della decisione, alla formulazione delle domande alle quali dovranno rispondere. Il mutamento concettuale e politico è evidente. La democrazia diretta diventa soltanto democrazia referendaria e, all'orizzonte, compare piuttosto la democrazia plebiscitaria"[66].

Bobbio definisce "puerile", l'ipotesi che la futura computer-crazia consenta l'esercizio della democrazia diretta, nel senso di dare ad ogni cittadino la possibilità di trasmettere il proprio voto ad un cervello elettronico[67].

E questo tanto se si inquadra la democrazia elettronica in una logica di tipo referendario tanto se si sposta l'accento sulla cd. sondocrazia, ossia l'uso dilagante dei sondaggi di opinione. Il rischio, in tal caso, sarebbe la demagogia.

Zagrebelsky riflette su due questioni: il fattore tempo, da un lato, che viene annullato dal ricorso alla consultazione continua che richiede risposte immediate, frettolose; e il contesto collettivo. "La nostra nozione di democrazia presuppone l'idea della responsabilità. Presuppone che colui che non corrisponde alle aspirazioni della maggioranza venga mandato via e sostituito da un altro. La responsabilità [...] a sua volta presuppone un distacco, un'alterità tra governante e governati [...] con i sondaggi di opinione i governanti sono in grado di non distaccarsi mai dalle opinioni, dalle aspettative della maggioranza"[68].

Il secondo scenario, invece, considera l'introduzione delle nuove tecnologie fondamentale per allargare la partecipazione politica e, quindi, per determinare un rafforzamento dei sistemi politici, mantenendo l'elemento della rappresentanza.

---

[65] F. DI MASCIO, *Democrazia elettronica: insidie, illusioni, prospettive*, in *Cyberspazio e diritto*, vol. 6, 3, 2005, p. 318.
[66] S. RODOTÀ, cit., p. 46.
[67] N. BOBBIO, *Il futuro della democrazia*, cit., p. 14.
[68] G. ZAGREBELSKY, *Dialogo con il Presidente*, in *Micromega*, 2, 1995, p. 306.

Tra i sostenitori della introduzione delle nuove tecnologie per l'allargamento della partecipazione politica ed il rafforzamento della democraticità dei regimi politici, Vattimo ha parlato della società della comunicazione come di una società davvero pluralistica, capace di liberare differenze e diversità[69].

Analogamente, Barber ritiene che le potenzialità delle nuove tecnologie possono essere adoperate per sviluppare il dialogo democratico, sia a livello nazionale che locale, per rafforzare l'educazione civica, per garantire uguale accesso alle informazioni, per collegare individui ed istituzioni in reti di comunicazione che renderanno possibile la partecipazione a discussioni e dibattiti attraverso le grandi distanze. Le tecnologie, quindi, per la prima volta, metterebbero insieme persone che altrimenti non potrebbero comunicare[70].

Anche Robert Dahl, nel fare il punto sulle prospettive della democrazia[71], prende le mosse dai possibili sviluppi di una democrazia rappresentativa tecnotronica, basata sullo sviluppo delle telecomunicazioni, e suggerisce proposizioni positive tali da poter favorire l'avvento di una nuova poliarchia, che mantenga le caratteristiche autentiche di una democrazia rappresentativa, con possibilità di controllo e di ricambio di un popolo adeguatamente informati sui problemi e sul mandato che conferisce per risolverli. In attesa di possibili sviluppi di una democrazia tecnotronica, nella quale un sistema integrato dovrebbe consentire al contempo informazioni adeguate e rapide capacità di scelte relazionali, Dahl propone l'istituzione di un *minipopulus*: un campione di cittadini costituirebbe un organo consultivo che definirebbe, in un dato periodo, le questioni da affrontare, le proposte di soluzioni, le priorità, le modalità di attuazione. Gli orientamenti del *minipopulus* sarebbero, in tal modo, quelli presumibili dell'elettorato, che rimane titolare del conferimento del mandato, ma che potrebbe essere orientato da un adeguato lavoro preparatorio circa le scelte che gli verrebbero sottoposte[72].

9. - Diversamente dagli altri orientamenti a sostegno della democrazia elettronica la riflessione di Lévy focalizza l'attenzione sul vero tratto caratteristico che distingue la forma che assume un sistema politico innervato dalle reti digitali. Mentre democrazia

---

[69] G. VATTIMO, *La società trasparente*, Garzanti, Milano, 1989.
[70] B.R. BARBER, *Strong democracy: partecipatory politics for a new age*, Berkley, University Press, 1984, p. 235 e p. 274.
[71] R. DAHL, *La democrazia e i suoi critici*, Editori Riuniti, Roma, 1990.
[72] Per la lettura dell'orientamento di Dahl, si veda G. GALLI, *Storia delle dottrine politiche*, Mondadori, Milano, 2000, p. 268.

rappresentativa e democrazia diretta incarnano una partecipazione intermittente, le nuove tecnologie rendono i cittadini potenziali attori permanenti del processo democratico[73].

Nel cyberspazio, secondo l'autore, sarebbe possibile "reinventare la democrazia, una democrazia distribuita ovunque, attiva, molecolare", intesa come governo di quella che egli chiama l'intelligenza collettiva; democrazia in tempo reale il cui scopo è quello di "istituire un mercato, il più trasparente possibile, delle idee, degli argomenti, dei progetti, delle iniziative, delle competenze e delle risorse, per consentire alle connessioni appropriate di stabilirsi il più rapidamente possibile e con il minimo costo" [74].

La politica molecolare valorizza la sostanza stessa del sociale, promuove una ingegneria del legame sociale che fa lavorare insieme le creatività, le capacità di iniziativa, la diversità delle competenze e delle qualità individuali. Il pensiero collettivo diventa il nuovo volto della città democratica, e la dinamica dell'intelligenza collettiva si articola nelle diverse fasi dell'ascolto, dell'espressione, della decisione, della valutazione, dell'organizzazione, della connessione e della visione, e ciascuna di esse a sua volta rinvia a tutte le altre[75].

La democrazia di Lévy si iscrive nella costruzione lenta ma continua di un dibattito collettivo e interattivo in cui ciascuno può contribuire a elaborare domande, ad affinare posizioni, a esporre e valutare argomenti, a prendere e soppesare decisioni, tale da condurre dall'ideale della democrazia a quello della demodinamica, in grado di stimolare la regolazione in tempo reale, l'apprendimento cooperativo continuo, la valorizzazione ottimale delle qualità umane ed esalta la singolarità. La demodinamica non si riferisce a un popolo sovrano, reificato, feticizzato, radicato su un territorio, identificato dalla terra e dal sangue, ma a un popolo in potenza, perpetuamente in via di autocostruzione e autoconoscenza, in gestazione, un popolo a venire[76].

Nel pensiero di Lévy il passaggio dai *mass media* ai nuovi *media* si profila come passaggio dalla politica-spettacolo alla democrazia continua: l'innovazione tecnologica si traduce in progresso sociale[77].

---

[73] F. DI MASCIO, cit., pp. 319-320.
[74] P. LÉVY, *L'intelligenza collettiva*, Feltrinelli, Milano, 1996, p. 18 e p. 86.
[75] *Ivi*, p. 67 e p. 82.
[76] *Ivi*, p. 91 e p. 98.
[77] F. DI MASCIO, cit., p. 323.

Nello scenario degli studi politici, sta crescendo, poi, il dibattito sul concetto di democrazia deliberativa, proposta come un superamento o, comunque, un completamento della democrazia rappresentativa.

L'idea della democrazia deliberativa si fonda su due assunti fondamentali: da un lato, il fatto che la persuasione razionale presente nella deliberazione rende possibile ripensare la propria posizione; dall'altro, il fatto che la deliberazione ha come obiettivo quello di arrivare ad un consenso motivato razionalmente, di trovare delle ragioni persuasive per tutti[78].

Si individua così l'idea habermasiana di ragione comunicativa, la quale suggerisce l'immagine di un processo deliberativo comune, in cui le conclusioni sono raggiunte attraverso lo scambio di ragioni in assenza di coercizione[79].

La democrazia, infatti, non si risolve nella regola della maggioranza, ma assume come costitutivo il processo di discussione pubblica che conduce alla decisione, in cui è indispensabile che ognuno abbia l'opportunità di conoscere e valutare adeguatamente le questioni che devono essere deliberate[80].

La sovranità popolare, per Habermas, deve esprimersi solo a partire dalle condizioni discorsive di un processo, in sé differenziato, di formazione dell'opinione e della volontà[81].

In questo modo, possono pretendere validità legittima solo le leggi approvabili da tutti i consociati in un processo discorsivo di statuizione giuridicamente costituito, e il principio democratico, che "deve fissare la procedura d'una legittima produzione giuridica", stabilisce che questo processo può essere istituzionalizzato "tramite un 'sistema di diritti' che garantisca a ognuno eguale partecipazione a un processo di produzione giuridica anch'esso garantito nei suoi presupposti comunicativi"[82].

È, dunque, in base al principio democratico che "possono pretendere legittimità solo quelle regolazioni, cui consentirebbero tutti i possibili coinvolti in quanto partecipanti a discorsi razionali"[83].

---

[78] L. CURINI, *Note sulla democrazia deliberativa: giochi, preferenze e consenso*, in *Quaderni di scienza politica*, 3, 2004, p. 522.
[79] J. HABERMAS, *Fatti e norme*, Guerini e Associati, Milano, 1996.
[80] Cosi, B. PASTORE, *Democrazia deliberativa e identità culturali*, in www.ilgramscidiferrara.it, p. 3.
[81] J. HABERMAS, *Morale, diritto, politica*, cit., p. 85.
[82] J. HABERMAS, *Fatti e norme*, cit., pp. 134-135.
[83] *Ivi*, p. 147.

Nel paradigma proceduralista delineato da Habermas i criteri delle procedure legittimanti che vengono formalizzate nello Stato democratico di diritto dipendono dai processi informali di comunicazione che hanno luogo in una sfera pubblica politica capace di entrare in risonanza e farsi carico della democrazia[84].

Le decisioni che toccano le condizioni di vita di una collettività devono essere viste come il risultato di una procedura di deliberazione libera e ragionata, e di una formazione discorsiva del consenso, fra soggetti considerati come eguali in un contesto di diritti e obblighi condivisi. In questo intreccio risulta centrale la partecipazione politica, che non si riduce al solo esercizio del diritto di voto, proseguendo, invece, anche con l'esercizio del diritto di iniziativa legislativa dei cittadini, con la partecipazione a livello di enti locali, con le azioni di orientamento rivolte alle *élites* democratiche, attraverso l'elaborazione dei temi da inserire nell'agenda pubblica, con la vigilanza e il controllo nei confronti del potere politico e degli organi istituzionali[85].

Le nuove tecnologie, comprimendo lo spazio e il tempo, permettono la discussione diretta, per poter raggiungere, in seguito ad un esame ponderato di tutte le possibili alternative, un consenso che tenga conto delle diverse posizioni assunte. La prospettiva deliberativa, quindi, riconosce la capacità degli individui di essere convinti da argomentazioni razionali e di abbandonare interessi particolaristici alla luce di un interesse collettivo.

10. - Le tecnologie digitali di rete sono senz'altro potenzialmente democratizzanti, ma devono incontrare un contesto sociale che avverta il bisogno di arricchire il processo democratico con l'interattività elettronica. La rete non causa la partecipazione, ma è la partecipazione *off line* che può servirsi dei nuovi *media* per rendere più efficiente ed efficace la propria azione. Solo una democrazia già animata da una vivace partecipazione può usare le tecnologie per intensificare la produzione di potere comunicativo[86].

Da qualsiasi angolazione si osservi il problema della partecipazione politica in rete, così come quello della democrazia elettronica, "finché il pubblico rimarrà politicamente passivo, i progressi compiuti nel campo delle tecnologie dell'informazione non daranno contributi significativi nella formazione dell'opinione"[87].

---

[84] *Ivi*, p. 435.
[85] B. PASTORE, cit., p. 5.
[86] F. DI MASCIO, cit., p. 324.
[87] D.A. GRABER, *I nuovi media e gli elettori: vero amore o passione passeggera?*, in S. BENTIVEGNA (a cura di), *Comunicare politica nel sistema dei media*, Costa&Nolan, Genova, p. 42.

La sostanza discorsiva della democrazia può essere alimentata solo da flussi comunicativi originati da una sfera pubblica autonoma, vigile, mobile, che rigeneri le forze della solidarietà sociale, tenendo in vita e rianimando la scintilla della libertà comunicativa[88].

Solo la ricettività del contesto sociale, quindi, può attualizzare le potenzialità tecniche dei mezzi di comunicazione. La rete potrebbe essere strumento di libertà politica per una società abituata alla libertà politica. La democrazia continua ha bisogno di partecipazione continua[89].

"Oggigiorno il problema non è quanto Internet sia in grado di cambiare la vita politica, ma piuttosto cosa possa motivare più persone a sentirsi cittadini di una democrazia, a partecipare in politica e, per coloro dotati di accesso, a fare uso delle possibilità che la rete offre"[90].

Sul punto, un aspetto che riveste particolare importanza è l'educazione della cittadinanza alla democrazia. In proposito, Stuart Mill individua nella partecipazione uno degli strumenti più efficaci per l'educazione delle masse alla gestione della cosa pubblica e all'esercizio della libertà[91]. Egli distingue i cittadini in attivi e passivi e precisa che, in genere, i governanti preferiscono i secondi perché è tanto più facile tenere in pugno sudditi docili e indifferenti, ma la democrazia ha bisogno dei primi[92].

"Comunque possano essere strutturate altre costituzioni – afferma Mill rileggendo Tocqueville – il carattere di un popolo sarà, ne siamo persuasi, essenzialmente volgare e servile, ove lo spirito pubblico non venga coltivato grazie a una partecipazione estensiva dei più agli affari di governo"[93].

---

[88] J. HABERMAS, *L'inclusione dell'altro*, Feltrinelli, Milano, 1998, p. 246.
[89] F. DI MASCIO, cit., p. 324.
[90] P. DAHLGREN, *The public sphere and the Net*, in W.L. BENNETT, R.M. ENTMAN (a cura di), *Mediated politics: communication in the future of democracy*, Cambridge, University Press, 2001, p. 53.
[91] G. GIORELLO, M. MONDADORI, *Prefazione*, in J.S. MILL, *Saggio sulla libertà*, Net, Milano, 2003, p. X.
[92] Sul punto, si veda N. BOBBIO, *Il futuro della democrazia*, cit., p. 20.
[93] J.S. MILL, *Sulla «Democrazia in America» di Tocqueville*, a cura di D. COFRANCESCO, Guida editore, Napoli, 1971, p. 113.

GIURISPRUDENZA – CASI PRATICI - DOCUMENTAZIONE

La Consulta si pronuncia ancora una volta sulla tassatività dell'elenco in materia di oneri deducibili ai fini delle imposte sul reddito.

di Beatrice d'Anna

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 373 del 14 novembre 2008, ha confermato il principio di tassatività delle previsioni normative contenute nell'art. 10, comma 1, lett. *c*) del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (*Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi*), dichiarando non fondata la questione di legittimità costituzionale di tale norma, sollevata, in riferimento all'art. 3 Cost., dalla Commissione Tributaria provinciale di Novara.

Quest'ultima, difatti, si era rivolta alla Consulta sollevando, con ordinanza del 12 ottobre 2007, una questione di legittimità costituzionale del summenzionato articolo, nel corso di un giudizio di impugnazione del diniego di rimborso dell'IRPEF, relativa a quanto corrisposto da un contribuente alla propria ex coniuge nel 2004 per il mantenimento del comune figlio maggiorenne.

La questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale, dunque, ineriva alla presunta incostituzionalità della norma laddove esclude la deducibilità dal reddito complessivo, ai fini delle imposte dirette, dell'assegno di mantenimento, che risulta dovuto in base ad un provvedimento dell'autorità giudiziaria, destinato ai figli, ex art. 10 comma 1, lett. *c*), laddove, invece, lo stesso art. 10 comma 1, lett. *d*) del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 stabilisce tale deducibilità unicamente per gli assegni alimentari, dovuti, invece, per legge ex art. 433 c.c.

In particolare costituiscono oneri deducibili, che hanno un peso rilevante nella determinazione dell'imposta sul reddito dovuta dalla persona fisica, poiché incidono concretamente sulla diminuzione delle imposte da pagare, gli assegni corrisposti al coniuge separato o divorziato, anche se residente all'estero, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento di matrimonio, e di divorzio, con esclusione della quota di mantenimento dei figli, sulla base di quanto previsto dall'articolo 10, comma 1, lettera *c*), del Tuir.

Gli assegni periodici sono deducibili nella misura in cui risultano dal provvedimento dell'autorità giudiziaria, mentre per il coniuge percipiente gli assegni in argomento rientrano tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Gli assegni periodici corrisposti al coniuge separato, per il solo mantenimento dei figli, sono indeducibili, in quanto trattasi di assegni estranei alla previsione dell'articolo

10, comma 1, lettera *c*), del Tuir, mentre gli assegni periodici corrisposti senza la specificazione della parte destinata al mantenimento dei figli, sono deducibili nei limiti del 50 per cento dell'importo, così come disposto dall'articolo 3, comma 1, del Dpr 4 febbraio 1988, n. 42.

L'assegno alimentare, invece, ai sensi della successiva lettera *d*), dell'articolo 10 del Tuir, è deducibile per il suo intero importo.

La CTP, a sostegno delle proprie ragioni, motivava l'invio degli atti al Giudice delle Leggi affermando che, in tal modo, si evidenziava una disparità di trattamento – e per ciò stesso una violazione dell'art. 3 Cost. - tra chi è obbligato a corrispondere l'assegno alimentare e chi, invece, quello di mantenimento pur trattandosi di elargizioni aventi <<analoga funzione>>.

Nel giudizio costituzionale, peraltro, intervenuta l'Avvocatura generale dello Stato, questa deduceva *a contrario* che il rimettente poneva sullo stesso piano situazioni diverse facendo proprio l'orientamento della Corte di cassazione civile (12477/04, 26259/05 e 24498/06) e deducendo la discrezionalità del legislatore in tema di regolazione delle ipotesi di deducibilità delle spese ai fini fiscali; inoltre, l'Avvocatura sosteneva che l'accoglimento della questione avrebbe generato disparità di trattamento tra il genitore separato o divorziato obbligato dall'autorità giudiziaria al mantenimento del figlio e quello che, invece, contribuisce al mantenimento del figlio in via ordinaria per effetto degli artt. 147 e 148 c.c.

La Corte costituzionale, dunque, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità sollevata dai Giudici tributari in quanto trattasi di fattispecie eterogenee e quindi tali da avere un trattamento fiscale diverso *ed in quanto la scelta del legislatore di consentire la deduzione fiscale esclusivamente dell'assegno periodico alimentare e non di quello di mantenimento appare ispirata a favorire l'adempimento dell'obbligo alimentare, cioè di un obbligo che sorge solo ove manchi quello di mantenimento e quindi, ove sia divenuto meno intenso il vincolo di solidarietà familiare.*

Infatti, a parere di chi scrive, mentre il mantenimento del proprio figlio costituisce un atto fisiologico anche in un momento patologico come quello della disgregazione familiare, l'obbligo alimentare costituisce una situazione forzata posta in essere di malavoglia dall'erogante solo sulla base di un contenuto impositivo ex art. 433 c.c.

La Corte Costituzionale ha correttamente respinto la questione di legittimità sollevata, sulla base di presupposti e funzioni diverse tra l'obbligo di mantenimento dei

figli e l'obbligo degli alimenti legali in favore dei medesimi; (oltre al presupposto della ragion fiscale e del principio di certezza e semplicità).

Ma le motivazioni lasciano a desiderare, infatti, la Corte non sembra aver illustrato specificamente le ragioni per cui l'assegno di mantenimento a favore del figlio non possa costituire anch'esso onere deducibile.

Il ragionamento della Consulta si fonda sulla interpretazione offerta dalla giurisprudenza costituzionale e di cassazione, sulla differenza tra assegno alimentare e quello di mantenimento.

E' evidente la differente *ratio* che anima l'obbligazione alimentare rispetto a quella del mantenimento. L'assegno di mantenimento risponde ad un'esigenza di continuità nel godimento del tenore di vita esistente durante l'unione familiare; l'assegno alimentare, invece, è finalizzato a garantire il godimento del *minimum* di vita dignitosa ed è legato alla prova, non solo dello stato di bisogno, ma anche dell'impossibilità da parte dell'alimentando di provvedere in tutto o in parte al proprio sostentamento mediante l'esplicazione dell'attività lavorativa.

La Corte costituzionale ha ribadito, infatti, quanto precedentemente dalla medesima affermato nella sentenza n. 506 del 2002, secondo cui l'assegno di mantenimento è equiparabile a quello alimentare *solo nei limiti in cui il primo abbia carattere alimentare.* Tuttavia, anche accertato lo stato di bisogno l'importo corrisposto a titolo di alimenti non è determinabile in quanto ricompreso nel maggiore importo del mantenimento e per tale motivo risulta impossibile ricavarne l'eventuale quota deducibile. Inoltre, atteso che il legislatore tributario determina i propri criteri di imposizione fiscale sulla certezza dell'ammontare degli oneri deducibili, in quanto non può lasciare alla discrezionalità dell'amministrazione finanziaria o alla volontà del contribuente l'individuazione degli stessi, l'assegno alimentare inglobato nell'assegno di mantenimento, non essendo determinabile l'esatto importo, è privo del requisito della certezza e, quindi, non deducibile.

Partendo dalla premessa che gli oneri deducibili hanno una funzione extrafiscale, cioè non sono preordinati a realizzare lo scopo dell'IRPEF, ma scopi politici di altro genere, è condivisibile la deduzione dell'Avvocatura generale dello Stato, secondo cui l'accoglimento della sollevata questione avrebbe comportato un'ingiustificata disparità di trattamento tra il genitore separato o divorziato che, in quanto destinatario di un provvedimento giudiziario che lo obbliga a corrispondere l'assegno per il mantenimento del figlio, può dedurre tale assegno dal reddito imponibile ed il genitore che, ex artt. 147

e 148 c.c. contribuiendo al mantenimento del figlio in via ordinaria, non può operare detta deduzione.

Da questa disparità di trattamento, a parere di chi scrive, ne sarebbe derivato un trattamento di favore nei confronti del coniuge separato e, quindi, un ulteriore incentivo per molti soggetti a separarsi, con la conseguenza che sarebbe stato leso il fine della tutela della famiglia, come società naturale fondata sul matrimonio, principio sancito dall'art. 29 Cost.

Vi è una differenza anche fiscale tra l'assegno alimentare e quello di mantenimento. Infatti mentre l'assegno di mantenimento versato a favore dei figli non va dichiarato dal coniuge che li percepisce, né dedotto dal coniuge che l'ha versato, l'assegno alimentare è deducibile per l'erogante e va dichiarato dal beneficiario.

L'affermazione della Consulta, dunque, che *"mentre l'obbligo di mantenimento è espressione del dovere di solidarietà familiare sancito dall'art. 30 Cost. ed assolve la funzione di consentire il pieno sviluppo della personalità dei figli, l'obbligo alimentare sussiste, invece, solo ove non vi sia obbligo di mantenimento ed assolve la diversa funzione di assistenza familiare, in quanto è diretto esclusivamente ad ovviare allo stato di bisogno ed all'incapacità dell'alimentando di farvi fronte"*, dal punto di vista pragmatico, perchè è questo il reale problema, non soddisfa le pretese di chi si vede privato della facoltà di dedurre dalle imposte l'importo versato a titolo di mantenimento.

Le conclusioni a cui perviene la Corte Costituzionale sembrerebbero dettate per l'ennesima volta a far valere la discrezionalità del legislatore in materia di deduzioni - in base all'andamento generale dell'economia, al gettito dei tributi, cercando di evitare evasioni d'imposta-, che "rimane insindacabile nel giudizio di costituzionalità, a meno che non trasmodi in arbitrio" e finalizzata alle esigenze di cassa dello Stato.

Non si può dubitare, infatti, che l'ammontare degli assegni di mantenimento è nettamente superiore a quello degli assegni alimentari e che, pertanto, una eventuale deducibilità degli stessi comporterebbe un onere eccessivo per le finanze statali che si vedrebbero corrose da un'ulteriore minor gettito.

Numerosi sono, infatti, i richiami giurisprudenziali, di cassazione e costituzionali, che opera la Consulta al fine di giustificare la discrezionalità del legislatore tributario – che non assuma i caratteri dell'arbitrio – nello stabilire quali oneri debbano essere considerati deducibili.

A tal proposito, infatti, è da sottolineare che il Giudice delle Leggi di rado ha sufficientemente motivato i suoi provvedimenti limitandosi, nella maggior parte dei casi, a

formulare generiche asserzioni di non arbitrarietà e ragionevolezza dello Stato in tema di deducibilità, oppure in altri ha accumulato notevoli ritardi nel pronunciarsi.

E' il caso, infatti, della questione di legittimità costituzionale sollevata da numerose Commissioni tributarie provinciali, prima fra tutte quella di Genova, che hanno richiesto alla Consulta di pronunciarsi sulla incostituzionalità della indeducibilità dell'IRAP ai fini dell'IRES e dell'IRPEF.

Ad oggi, nonostante i numerosi ricorsi (521 del 2004 e 180,181,182,183, 362 e 498 del 2007), tutti aventi il medesimo oggetto e riuniti in un unico giudizio innanzi alla Corte costituzionale, quest'ultima, che si doveva pronunciare il 12 marzo 2008, non ha ancora provveduto.

Le ragioni di tale ritardo possono essere desunte unicamente nell'effetto disastroso che una pronuncia di accoglimento provocherebbe alle finanze pubbliche, atteso che ad essa seguirebbero migliaia di richieste di rimborso degli importi già versati dai contribuenti con un aggravio di svariati miliardi di euro per lo Stato.

Tali considerazioni portano alla conclusione che la Corte costituzionale, in tema di imposizione fiscale, e più in particolare di deducibilità degli oneri, sembra ancora una volta garantire e riconoscere l'autonomia del potere dello Stato nella giurisdizione tributaria.

SENTENZA N. 373
ANNO 2008

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE COSTITUZIONALE
composta dai signori:
- Giovanni Maria FLICK Presidente
- Francesco AMIRANTE Giudice
- Ugo DE SIERVO "
- Paolo MADDALENA "
- Alfio FINOCCHIARO "
- Alfonso QUARANTA "
- Franco GALLO "
- Luigi MAZZELLA "
- Gaetano SILVESTRI "
- Sabino CASSESE "
- Maria Rita SAULLE "
- Giuseppe TESAURO "
- Paolo Maria NAPOLITANO "

ha pronunciato la seguente
SENTENZA
nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 10, comma 1, lettera *c*), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), promosso con ordinanza depositata il 12 ottobre 2007 dalla Commissione tributaria provinciale di Novara nel giudizio vertente tra Mauro Bolognesi e l'Agenzia delle entrate, ufficio di Novara, iscritta al n. 138 del registro ordinanze 2008 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 20, prima serie speciale, dell'anno 2008.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 22 ottobre 2008 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto in fatto

1. – Con ordinanza depositata il 12 ottobre 2007, la Commissione tributaria provinciale di Novara ha sollevato, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 10, comma 1, lettera *c*), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi). La questione è sollevata nel corso di un giudizio di impugnazione del diniego di rimborso dell'IRPEF relativa a quanto corrisposto da un contribuente, nell'anno 2004, alla propria ex coniuge, quale contributo periodico determinato dal Tribunale di Novara in sede di modificazione delle condizioni di divorzio, per il mantenimento del comune figlio maggiorenne. La Commissione tributaria provinciale censura la predetta disposizione nella parte in cui esclude la deducibilità dal reddito complessivo, ai fini delle imposte dirette, degli assegni periodici corrisposti al coniuge a séguito di separazione o divorzio, nella misura in cui risultano dovuti in base a provvedimenti dell'autorità giudiziaria, per il mantenimento dei figli. Secondo il giudice rimettente, la disposizione censurata, nel prevedere la menzionata indeducibilità dei suddetti assegni per il mantenimento dei figli, crea una ingiustificata disparità di trattamento fiscale rispetto all'ipotesi di somme corrisposte in adempimento dell'obbligo di prestare gli alimenti ai soggetti indicati dall'art. 433 del codice civile (e, quindi, anche ai figli), le quali, invece – sempre nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria –, sono deducibili dal reddito complessivo, ai fini delle imposte dirette (art. 10, comma 1, lettera *d*, del d.P.R. n. 917 del 1986). A sostegno di tale assunto il rimettente afferma che, in tali casi, l'assegno di mantenimento e quello alimentare hanno «analoga funzione» e che, pertanto, la disparità di trattamento fiscale tra tali assegni «risulta [...] ingiustificata»; e ciò tanto piú ove il giudizio di separazione o di divorzio faccia séguito ad una precedente condanna al pagamento degli alimenti a favore del figlio, perché, in tal caso, «gli importi destinati a quest'ultimo sarebbero legittimamente deducibili dal reddito dell'onerato». In particolare, il giudice *a quo* nega che la invocata deducibilità dell'assegno periodico fissato dal giudice per il mantenimento del figlio comporta la necessità – come, invece, obiettato dall'amministrazione finanziaria resistente in giudizio – di riconoscere anche all'altro coniuge una pari deduzione per le spese sostenute allo stesso fine. Per la Commissione tributaria, infatti, la somma di denaro determinata autoritativamente dal giudice non può essere assimilata a «spese, genericamente riconducibili al generico *ménage* familiare del genitore convivente e non precisamente determinabili, che come tali giustificano la apposita detrazione forfetaria per familiari a carico». La medesima Commissione tributaria aggiunge che la questione cosí prospettata è diversa da quella dichiarata manifestamente infondata dalla Corte costituzionale, con ordinanza n. 950 del 1988; questione sollevata – con riferimento all'assegno periodico determinato dal giudice e corrisposto al coniuge separato o divorziato – sotto il profilo della denunciata disparità di trattamento fiscale tra la deducibilità dell'assegno per il mantenimento del coniuge e l'indetraibilità di quello per il mantenimento dei figli assegnati all'altro coniuge.

2. – Il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, è intervenuto in giudizio, deducendo che: a) il giudice *a quo* erroneamente pone a raffronto situazioni diverse,

cioè l'obbligo (rientrante tra gli ordinari doveri dei genitori di mantenere ed educare i propri figli, ancorché maggiorenni) di corrispondere al coniuge un assegno per il mantenimento dei figli e quello (derivante dal dovere di assicurare le necessarie fonti di sostentamento ai congiunti in stato di indigenza) di corrispondere al figlio di un assegno alimentare ai sensi dell'art. 433 cod. civ.; b) la manifesta difformità di tali situazioni, basate su presupposti affatto diversi e su diritti azionabili da differenti soggetti, è affermata dalla giurisprudenza della Corte di cassazione (vengono citate le sentenze n. 12477 del 2004, n. 26259 del 2005 e n. 24498 del 2006); c) rientra nella discrezionalità del legislatore regolare le ipotesi di deducibilità delle spese ai fini fiscali (come sottolineato, proprio in ordine alla disposizione censurata, dalla Corte costituzionale, con l'ordinanza n. 950 del 1988); d) l'accoglimento della sollevata questione comporterebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra il genitore separato o divorziato che, in quanto destinatario di un provvedimento giudiziario che lo obbliga a corrispondere l'assegno per il mantenimento del figlio, può dedurre tale assegno dal reddito imponibile ed il genitore che, in quanto contribuisca al mantenimento del figlio in via ordinaria (ai sensi degli artt. 147 e 148 cod. civ.), non può operare detta deduzione. La difesa erariale conclude chiedendo che la questione sia dichiarata inammissibile o, comunque, manifestamente infondata.

Considerato in diritto.

1. – La Commissione tributaria provinciale di Novara dubita, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, della legittimità dell'art. 10, comma 1, lettera *c*), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), nella parte in cui esclude la deducibilità dal reddito complessivo, ai fini delle imposte dirette, degli assegni periodici corrisposti al coniuge a séguito di separazione o divorzio, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, per il mantenimento dei figli. Secondo la Commissione tributaria, la disposizione denunciata víola l'art. 3 Cost., perché crea una ingiustificata disparità di trattamento fiscale rispetto all'«analoga» ipotesi di somme corrisposte in adempimento dell'obbligo di prestare gli alimenti ai soggetti indicati dall'art. 433 del codice civile (e, quindi, anche ai figli), le quali, invece – nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria –, sono deducibili dal reddito complessivo, ai fini delle imposte dirette (art. 10, comma 1, lettera *d*, del d.P.R. n. 917 del 1986).

2. – La questione non è fondata.

Questa Corte ha costantemente affermato che la previsione di ipotesi di deducibilità e detraibilità ai fini fiscali resta affidata alla discrezionalità del legislatore, la quale «rimane insindacabile nel giudizio di costituzionalità, a meno che non trasmodi in arbitrio» (ordinanza n. 950 del 1988; nello stesso senso, *ex plurimis*, sentenza n. 134 del 1982; ordinanze n. 258 del 2008 e n. 370 del 1999). Nella specie, la scelta del legislatore di differenziare – nell'àmbito degli assegni determinati *iussu iudicis* a favore dei figli – il regime fiscale dell'assegno di mantenimento da quello dell'assegno di alimenti legali non è arbitraria, per almeno due distinte e concorrenti ragioni.

2.1. – In primo luogo, va rilevato che dall'esatta premessa che l'assegno alimentare costituisce, quantitativamente, un *minus* rispetto all'assegno di mantenimento, il rimettente trae l'erronea conseguenza che tali assegni debbono avere il medesimo trattamento fiscale. Dalla suddetta premessa deriva soltanto, invece, che, nel caso di assegno di mantenimento per i figli, la funzione propriamente alimentare del medesimo assegno è assolta dal minore importo, in esso ricompreso, corrispondente all'ammontare di un ipotetico assegno di alimenti legali. Al riguardo, questa Corte ha già precisato che il credito di alimenti legali va equiparato a quello relativo all'assegno di mantenimento solo «nei limiti in cui questo abbia carattere alimentare» (sentenza n. 506 del 2002) e, quindi, solo «una volta accertato lo stato di bisogno del beneficiario» (sentenza n. 1041 del 1988). Occorre, tuttavia, osservare che, anche ove risulti accertato lo stato di bisogno, la quota dell'assegno di mantenimento che soddisfa esigenze strettamente alimentari non è concretamente determinata nel *quantum* ed è indistinguibile dal piú ampio ammontare fissato dal giudice per il mantenimento. Questa circostanza è da sola sufficiente a rendere non arbitraria la scelta legislativa di consentire la deduzione fiscale delle sole prestazioni alimentari certe nel loro ammontare e di escluderla per quelle non certe perché ricomprese nella piú ampia prestazione di mantenimento. Questa Corte, infatti, ha piú volte sottolineato che, nella individuazione degli oneri detraibili, è ragionevole che il legislatore si ispiri ad esigenze di certezza, senza lasciare tale individuazione alla volontà del contribuente o alla discrezionalità dell'amministrazione finanziaria (*ex pluribus*, la citata ordinanza n. 370 del 1999, che ha ritenuto non illegittima costituzionalmente la normativa che consente la deduzione dal reddito imponibile degli assegni alimentari limitatamente alla misura risultante da provvedimento dell'autorità giudiziaria e la esclude per la prestazione alimentare spontaneamente corrisposta dal debitore). Non potrebbe obiettarsi, come fa il rimettente, che la misura degli alimenti sarebbe determinata almeno nel caso in cui una condanna al pagamento degli alimenti a favore del figlio sia seguíta da un giudizio di separazione o di divorzio recante condanna al mantenimento del medesimo figlio. Detta ipotesi non è in concreto configurabile, sia perché la sussistenza dell'obbligo di mantenimento è alternativa a quella dell'obbligo alimentare e, pertanto, esclude la condanna agli alimenti legali; sia perché, in ogni caso, ove anche alla condanna agli alimenti legali segua – di fatto – quella al mantenimento, dovrebbe aversi riguardo solo a quest'ultima pronuncia, senza che all'importo dovuto per il mantenimento (fiscalmente non deducibile) si possa sottrarre quanto dovuto per gli alimenti legali (fiscalmente deducibile) in base ad una precedente sentenza. L'identico trattamento fiscale dei due obblighi non è giustificato, del resto, nemmeno dalla loro comune funzione di sostegno economico al beneficiato, evidenziata da questa Corte nella sentenza interpretativa di rigetto n. 17 del 2000. Nella fattispecie esaminata da tale sentenza non veniva, infatti, in rilievo l'indicata esigenza di

certezza nella determinazione degli oneri imponibili, ma la possibilità di un'interpretazione conforme a Costituzione dell'art. 2751, n. 4, cod. civ., al solo fine di estendere la garanzia del privilegio generale prevista per il credito alimentare al credito di mantenimento del coniuge separato o divorziato.
2.2. – In secondo luogo, la norma denunciata appare non irragionevole in considerazione delle evidenti differenze di presupposti e di funzioni tra l'obbligo di mantenimento dei figli e l'obbligo degli alimenti legali in favore dei medesimi.
La Corte di cassazione civile, con numerose pronunce non prese in considerazione dal rimettente e che, per uniformità e costanza, assurgono a diritto vivente (*ex plurimis*, sentenze n. 12477 del 2004, n. 2196 del 2003), ha da tempo precisato che l'obbligo di mantenere i figli previsto dagli artt. 147, 148 e 261 cod. civ.: a) consiste nel prestare loro quanto occorre per tutte le esigenze della vita (tenendo conto delle loro capacità, inclinazioni naturali e aspirazioni); b) si commisura in proporzione alle sostanze dei genitori; c) prescinde dallo stato di bisogno dei figli medesimi; d) decorre dal momento in cui sorge il rapporto di filiazione e termina nel momento in cui il figlio maggiorenne è in condizione di avere una propria autonomia economica. Secondo le medesime pronunce, l'obbligo di prestare gli alimenti legali ai figli previsto dagli artt. 433, primo comma, numero 3, 438, 440 e 445 cod. civ., invece: a) ha un contenuto piú ristretto dell'obbligo di mantenimento, perché consiste nel somministrare quanto necessario per le fondamentali esigenze di vita dell'alimentando, avuto riguardo alla sua posizione sociale; b) si commisura in proporzione al bisogno di chi domanda gli alimenti ed alle condizioni economiche di chi li deve somministrare; c) sorge soltanto in mancanza dell'obbligo di mantenimento, quando sussista il duplice presupposto dello stato di bisogno dell'alimentando (cioè dell'incapacità di far fronte alle proprie fondamentali esigenze di vita) e dell'impossibilità per quest'ultimo di provvedere al proprio mantenimento, restando irrilevante se lo stato di bisogno derivi dalla colpa dell'alimentando (salva la riducibilità dell'assegno alimentare in caso di condotta disordinata o riprovevole dell'alimentato); d) decorre dalla domanda giudiziale o dal giorno della messa in mora da parte dell'alimentando (ove questa sia seguíta entro sei mesi dalla domanda giudiziale) e termina con la cessazione dello stato di bisogno o con la sopravvenuta possibilità per l'alimentando di provvedere al proprio mantenimento.
Da tali pronunce si desume, in particolare, che, mentre l'obbligo di mantenimento è espressione del dovere di solidarietà familiare sancito dall'art. 30 Cost. ed assolve la funzione di consentire il pieno sviluppo della personalità dei figli, l'obbligo alimentare sussiste, invece, solo ove non vi sia obbligo di mantenimento ed assolve la diversa funzione di assistenza familiare, in quanto è diretto esclusivamente ad ovviare allo stato di bisogno ed all'incapacità dell'alimentando di farvi fronte. Corollario di questa impostazione giurisprudenziale sono le svariate sentenze della stessa Corte di cassazione civile – anch'esse non prese in considerazione dal rimettente – secondo le quali la diversità tra l'azione diretta ad ottenere il mantenimento e quella diretta ad ottenere gli alimenti legali comporta che alla prima non si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale prevista dalla legge per la seconda (*ex plurimis*, Cassazione civile, sentenze n. 8417 del 2000; n. 7358 del 1994).
A diversa conclusione non può portare l'orientamento della stessa Corte di cassazione civile secondo cui la richiesta in appello degli alimenti non costituisce una vietata *mutatio libelli* rispetto alla domanda di mantenimento avanzata in primo grado, ma una mera *emendatio libelli*, come tale consentita dall'art. 345 del codice di procedura civile (*ex plurimis*, sentenze n. 1761 del 2008; n. 4198 del 1998; n. 6106 e n. 5381 del 1997). Invero, la generica comune funzione di sostenere economicamente il beneficiato, assolta dal credito alimentare e da quello di mantenimento, ed il fatto che – ove sussista anche lo stato di bisogno del figlio – l'assegno di mantenimento comprenda in sé, nel *quantum*, il minore importo dell'assegno alimentare sono circostanze che possono portare ad escludere, secondo il citato orientamento giurisprudenziale, la *mutatio libelli*, ma certamente non eliminano le indicate rilevanti diversità dei due istituti.
Deve, pertanto, concludersi che le situazioni poste a raffronto dal rimettente non sono omogenee e che la norma denunciata si sottrae alla censura di ingiustificata disparità di trattamento fiscale rispetto all'assegno alimentare per i figli. In particolare, la scelta del legislatore di consentire la deduzione fiscale esclusivamente dell'assegno periodico alimentare e non di quello di mantenimento appare ispirata alla non irragionevole *ratio* non solo di differenziare il trattamento fiscale di prestazioni eterogenee, ma anche di favorire l'adempimento dell'obbligo alimentare, cioè di un obbligo che sorge solo ove manchi quello di mantenimento e, quindi, ove sia divenuto meno intenso il vincolo di solidarietà familiare.
PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE
dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10, comma 1, lettera *c*), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Novara con l'ordinanza indicata in epigrafe.
Cosí deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 5 novembre 2008.
F.to:
Giovanni Maria FLICK, Presidente
Franco GALLO, Redattore
Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere
Depositata in Cancelleria il 14 novembre 2008.

Marina Brogi – Corporate governance e sistema dualistico per banche e assicurazioni

recensione di Gennaro Sangiuliano

Ci si domanda sempre più, in maniera un po' scontata ma sempre con attualità del tema e senza un'efficace risposta, se il sistema dualistico di governance per banche e assicurazioni, diventato rilevante anche in Italia, sia solo una modalità che ha reso possibile la moltiplicazione di poltrone ai vertici di grandi poteri finanziari, oppure sia effettivamente uno strumento di efficacia, controllo e garanzia. Se cioè se ne avvertiva una reale esigenza o esso risponde a logiche di potere. Domandarselo in questi giorni può avere una ragione in più perché aiuta a individuare la catena delle responsabilità in banche e assicurazioni.

Sta di fatto che il sistema dualistico si è affermato anche in Italia, affermandosi quale modello di amministrazione e controllo in cinque delle prime venti società quotate per capitalizzazione: Intesa San Paolo, Ubi Banca, Banco Popolare, Mediobanca e A2A, che a loro volta detengono decisive quote di altre rilevanti società quotate, cruciali nel nostro sistema finanziario e industriale (Mediobanca in Generali, Telecom e Rcs e A2A in Edison.

È l'attualità di questi mesi a dirci quanto sia rilevante una conoscenza approfondita e tecnica di questa materia, tanto per valutarne le caratteristiche quanto per prevederne gli esiti. Marina Brogi fra le più accreditate e giovani studiose dei sistemi finanziari e bancari, professore ordinario di Economia e tecnica dei mercati finnziari a **La Sapienza** ***di Roma, offre agli addetti il volume "Corporate governance e sistema dualistico per banche e assicurazioni" (Bancaria Editrice, pp. 217). Una lettura certamente tecnica ma consigliabile a chiunque abbia un qualche interesse in economia.***

Il punto di partenza è chiaro, risiede nelle dimensioni del fenomeno: «Il sistema dualistico è stato scelto come modello di amministrazione e controllo in tre delle più recenti aggregazioni bancarie (tra Intesa e Sanpaolo Imi, Banca Popolare di Verona e Novara e Banca Popolare Italiana, Banche Popolari Unite e banca Lombarda) e anche da Mediobanca». A fine giugno 2008, le grandi quotate che hanno scelto il sistema dualistico

rappresentavano il 15 per cento circa della capitalizzazione del mercato mobiliare italiano ma che lievita al 27 per cento se si considera l'influenza che queste hanno in altre società di cui detengono rilevanti quote. Come osserva la Brogi «oltre un quinto del peso dell'indice S&P Mib 40, composto dalle società quotate in Italia a maggiore capitalizzazione».

Le questioni tecnico-giuridiche, ma anche quelle di opportunità, che la *governance* suscita sono molte, a cominciare da una certa abbondanza di poltrone a cui gli italiani sembrano orientati. Nel raffronto fra «le società quotate italiane e inglesi di grandi dimensioni risulta che la dimensione media del Consiglio è di 14,3 membri per le società italiane contro 10,8 per quelle inglesi». Delicata anche la presenza dei consiglieri indipendenti all'interno dei Cda perché «il loro peso sul numero totale dei consiglieri è pari al 53% per le società italiane e al 63% per quelle inglesi. Inoltre mentre nelle società inglesi la quasi totalità degli amministratori non esecutivi è anche indipendente (il 95%) nelle società italiane tale percentuale è pari solo al 60%».

Il libro affronta in maniera sistemica i modelli di amministrazione e controllo a livello internazionale con un occhio alle raccomandazioni che vengono da vari organismi. Analizza il sistema dualistico in Italia alla luce del nuovo diritto societario puntando attenzione a ruolo, poteri, flussi informativi, tutela delle minoranze.

Interessante è il quarto capitolo "L'adozione del modello dualistico da parte di un campione di società quotate" soprattutto dove si sofferma sull'evidente numerosità dei membri degli organi sociali e le loro performance con un focus sui limiti di età. L'appendice uno ci dà una scomposizione di due campioni per classi di performance, importante come dato analitico. Da notare quattro delle grandi società italiane che hanno scelto il duale provenivano da recenti fusioni, non, però, nel caso di Mediobanca, influenzata da un'altra fusione, quella fra Unicredit e Capitalia.

La solidità e l'affidabilità di una banca dipendono oltre che, come è ovvio, dal patrimonio e dall'organizzazione, soprattutto dall'assetto societario come ribadito dallo stesso governatore Draghi nelle considerazioni finali: «Il terzo presidio cui è affidata la stabilità del sistema bancario è la qualità del governo societario. La nuova disciplina impone alle banche una chiara distinzione di compiti e responsabilità tra gli organi aziendali; detta regole per la loro composizione; valorizza il ruolo dell'organo di controllo, accrescendone i poteri rispetto alla disciplina generale; prescrive l'adozione di flussi informativi interni che assicurino la piena consapevolezza da parte di chi ha la

responsabilità delle decisioni; promuove corretti meccanismi di incentivazione e remunerazione».

Marina Brogi è un tecnico e il suo libro è una trattazione accurata del sistema, tuttavia, nei dati ontologici in esso contenuti si colgono bene le criticità che sono emerse dalla prima esperienza italiana.

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA