

**DIRITTO LEGISLATIVO TRIBUTARIO E LEGGI NON SCRITTE:
L'ANTIGONE DI SOFOCLE COME MODELLO INTERPRETATIVO
DELL'ATTUALE ASSETTO DEI RAPPORTI
TRA CITTADINO-CONTRIBUENTE E STATO IMPOSITORE¹**

di

Andrea Giovanardi

(Università degli Studi di Trento)

Abstract

The essay presents the rule of the modern state in order to define the limites of individual freedom and explains the problem of the taxation strument with the incoerence of its use and influence of culture in some specific areas of taxation law; in this analysis the Author put a particular attention about the sense and the limits of "government without rationality".

SOMMARIO:

I. Il dilemma di Antigone come chiave di lettura dell'attuale assetto dei rapporti tra Stato impositore e cittadino-contribuente. – II. Il diritto legislativo tributario: dalla complessità all'ingovernabilità. – III. La soluzione alla delineata crisi va cercata nell'emersione dei principi immanenti nell'ordinamento? – IV. Un tentativo di sintesi: la situazione è grave, ma, forse, c'è una luce in fondo al tunnel.

I. Il dilemma di Antigone come chiave di lettura dell'attuale assetto dei rapporti tra Stato impositore e cittadino-contribuente.

Il dilemma di Antigone è se gli ἄγραπτα νόμιμα, il *corpus* di leggi ritenuto di

¹ Testo dell'Intervento tenuto presso il Consiglio Regionale del Veneto in occasione del Convegno "Il dilemma di Antigone: lo stato padrone o servo del nomos?" del 28 giugno 2017.

origine divina e, quindi, non scritto ed immutabile, che impone alla figlia di Edipo di dare sepoltura anche al fratello Polinice, malgrado quest'ultimo abbia tradito la πόλις, debba prevalere sul νόμος, l'editto di Creonte che, condannando il traditore alla non morte che consegue alla non sepoltura e così punendolo rispetto al fratello Eteocle, si paleserebbe come emblema della mutevolezza, dell'artificialità e, soprattutto, della strumentalità al potere costituito. La lettura tradizionale (quella a sostegno della quale tutti ci siamo unanimemente schierati al liceo) propende decisamente per una soluzione affermativa: Antigone, secondo questa prospettiva, per la verità poco problematizzata², sarebbe un'eroina della libertà disposta a pagare qualsiasi prezzo, anche la vita, pur di non contravvenire ad un principio che non può essere posto nel nulla dalla legge degli uomini. La legalità non si presenta dunque nel mondo di Antigone come esclusiva forma di legittimità³, il che per l'appunto giustificerebbe la strenua ed incondizionata resistenza al comando legislativo promanante dall'editto.

Ci sono ovviamente altre possibili letture della paradigmatica vicenda, come quella secondo la quale l'essenza della tragedia starebbe nel confronto tra due soggetti che hanno entrambi ragione (l'una perché si oppone ad un provvedimento irragionevolmente liberticida, l'altro perché, legiferando, cerca di distinguere tra i destinatari del provvedimento, che uguali non sono, avendo Polinice agito contro, Eteocle a difesa della patria) o entrambi torto (perché non dialogano tra loro ergendosi acriticamente e dogmaticamente a difesa delle reciproche posizioni).

La prospettiva, in ogni caso, è quella del più o meno latente conflitto tra le regole cristallizzate nelle leggi e i principi che fondano l'ordinamento, principi che in epoca moderna dovrebbero trovare espressione nelle carte costituzionali, che in tal modo dovrebbero porsi come limite all'agire legislativo.

Non è questa ovviamente la sede per cercare di soffermarsi sui profondi significati di un testo indiscutibilmente straordinario (non se ne avrebbero

² Sul punto cfr. G. ZAGREBELSKY, *Antigone e la legge che smarrisce*, in La Repubblica, 25 giugno 2003, disponibile anche in rete. Dello stesso Autore, v. la *lectio magistralis* del 26 novembre 2015, in <https://www.youtube.com/watch?v=GzIn8h1rzDc>.

³ Osserva ancora G. ZAGREBELSKY, *op. cit.*, che nell'epoca moderna "la legalità, quale corrispondenza alla legge, è rimasta come sola unità di misura giuridica e ha scalzato la legittimità, quale rispondenza al diritto". Per una lettura del tutto svalutativa della proposta distinzione, in una prospettiva convintamente giuspositivistica, non si può non rinviare alle celeberrime pagine, del 1945, di H. KELSEN, *Teoria generale e diritto dello stato*, Roma, 1963, p. 8 e s.

nemmeno le competenze). Qui l'obiettivo è un altro, e cioè a dire quello di utilizzare il dilemma di Antigone quale modello interpretativo dell'attuale assetto dei rapporti tra Stato impositore e cittadino-contribuente. Per raggiungere tale scopo, va presa a riferimento l'interpretazione che abbiamo definito tradizionale: essa sola infatti consente di riflettere sui rapporti tra *ius* e *lex* tributaria, giacché il presupposto alla base della stessa è che lo *ius* "lavori" sempre a favore dell'individuo, la cui libertà sarebbe invece messa costantemente in pericolo dalla mutevolezza/strumentalità delle *leges*.

Accade questo anche oggi nei complicati rapporti tra contribuenti e fisco?

II. Il diritto legislativo tributario: dalla complessità all'ingovernabilità.

Se ci si sofferma sulla *lex*, sembrerebbe di poter rispondere, di primo acchito, affermativamente.

La legislazione tributaria è infatti, tutt'altro che stabile: la produzione di norme, dipendendo dalle contingenze della politica in un contesto in cui il difficile raggiungimento e la problematica conservazione degli equilibri di bilancio assume decisiva importanza per la tenuta del sistema paese, è incessante.

E ciò vale:

- A. non solo per le norme impositive, sempre più complicate, millimetriche ed articolate, in quanto tese, da una parte, alla ricerca di sempre nuovi presupposti di imposta e all'allargamento delle basi imponibili allo scopo di incrementare il gettito che serve a sostenere una gigantesca ed incompressibile (perché manca la volontà politica) spesa pubblica, dall'altra, all'introduzione di agevolazioni ed esenzioni che fungano da scappatoia, da via d'uscita per la categoria che si ritenga, di volta in volta, meritevole, in ragione delle convenienze del momento, di subire un meno pesante fardello impositivo;
- B. ma anche per le norme procedurali, continuamente rimaneggiate allo scopo di riversare sui contribuenti sempre nuovi adempimenti che rendano più incisivi ed efficaci i controlli e di facilitare, anche grazie all'utilizzo spregiudicato dello strumento presuntivo, l'azione accertativa/riscossiva

dell'amministrazione, sempre alla ricerca spasmodica di denaro con cui rimpinguare le esangui casse di uno Stato sprecone e dissipatore.

In queste condizioni, non può che assistersi alla crisi del diritto legislativo tributario: il sistema delle regole scritte, sempre più ingovernabile in conseguenza dell'inane tentativo di colmare ogni lacuna al fine di incrementare il prelievo erariale in un contesto di continua emergenza finanziaria, non può dirsi di certo funzionale, anche in ragione dell'elevatezza delle aliquote di imposta, alla più compiuta affermazione delle libertà individuali.

Si può quindi concludere, non mi pare sia possibile sostenere il contrario, che il *corpus* legislativo tributario sempre più opaco, complesso, incerto e sempre meno sistematico e avvicinabile dal singolo cittadino, che non può più, in alcun modo, prescindere, anche per gli adempimenti meno complicati, dai tecnici, a loro volta sempre più in difficoltà nel padroneggiare il mutevolissimo e gigantesco apparato normativo.

III. La soluzione alla delineata crisi va cercata nell'emersione dei principi immanenti nell'ordinamento?

La domanda, a questo punto, non può che essere la seguente: la soluzione della sommariamente delineata crisi del diritto legislativo, la cui prima vittima è la libertà del singolo, sta nel far "emergere" i principi che, fondando l'ordinamento, sono da considerarsi ad esso immanenti?

Dubito che la risposta possa essere affermativa.

E ciò in ragione, innanzitutto, delle vicende del diritto costituzionale tributario degli ultimi decenni, segnati dalla crisi del principio di capacità contributiva, divenuta idoneità oggettiva alla contribuzione che potrebbe essere desunta da ogni indicatore di ricchezza purché la scelta non sconfini nell'arbitrio, nell'irragionevolezza. Si tratta di categorie queste ultime talmente lasche da consentire alla Corte costituzionale, per la verità costretta a tenere conto delle conseguenze delle sue decisioni sui fragilissimi equilibri finanziari statali, a salvare, in successione, il prelievo sui conti correnti del Governo Amato⁴, l'Imposta comunale sugli immobili⁵, ma, soprattutto,

⁴ Corte cost., 4 maggio 1995, n. 143.

quell'imposta iniqua e discriminatoria che è l'Irap⁶, un vero e proprio “mostro” frutto della teorizzazione degli scienziati delle finanze e della parte della dottrina tributaria meno attenta alle esigenze connesse alla tutela della libertà individuale⁷. Ma non solo, giacché non si possono certo avvertire le leggi non scritte come garanzia a fronte di sentenze come quella, relativamente recente, sulla c.d. Robin Hood tax⁸, addizionale all'Ires da applicarsi ai soggetti operanti nel settore petrolifero ed energetico, in cui la Corte ha affermato, producendosi in un *loop* infernale, la non retroattività della dichiarazione di incostituzionalità del tributo per violazione del principio di uguaglianza, e ciò in ragione del fatto che l'ammanto di risorse che ne sarebbe derivato avrebbe costretto governo e parlamento ad introdurre, in forza dei vincoli derivanti dal pareggio di bilancio, nuove di forme di prelievo che avrebbero generato discriminazioni e disuguaglianze e, quindi, rischi di possibili violazioni di quel medesimo art. 3 Cost. che pure la Consulta ha ritenuto violato (insomma, per evitare una possibile violazione del principio di uguaglianza che colpirebbe ben altri soggetti rispetto agli imprenditori che lavorano nel campo dell'energia, si è statuito che costoro non hanno diritto alla restituzione del tributo pure è dichiarato come incostituzionale!).

Ma a non dissimili conclusioni si giunge avendo a mente il diritto europeo: come si può confidare nello *ius* pretorio della Corte di Giustizia dell'Unione europea, la quale ha teorizzato che l'Iva non possa essere detratta qualora il soggetto passivo dell'imposta che se l'è vista addebitare dal suo fornitore non “poteva non sapere” che i suoi acquisti si iscrivevano in una trama fraudolenta organizzata da altri?⁹ Come si può avere fiducia nella Corte di Giustizia della sentenza Taricco¹⁰, la quale consente al giudice nazionale di disapplicare le norme interne sulla prescrizione in presenza di una “grave frode Iva” che è lo stesso giudice a dover valutare nella sua gravità?

Ma ancora, come non ricordare in questa sede la vicenda dell'abuso del diritto,

⁵ Corte cost., 22 aprile 1997, n. 111.

⁶ Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156.

⁷ Sulle vicende costituzionali delle imposte citate nel testo, v. A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, p. 343 e s.

⁸ Corte cost., 11 febbraio 2015, n. 10.

⁹ Sulla giurisprudenza europea in materia di frodi Iva, mi permetto di rinviare a A. GIOVANARDI, *Le frodi Iva. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 67 e s.

¹⁰ Corte di Giustizia dell'Unione europea, Grande sezione, Taricco e a., 8 settembre 2015.

teorizzato dalle Corti europee¹¹ e nazionali come principio immanente nell'ordinamento e quindi utilizzato scompostamente dall'amministrazione finanziaria oltre i limiti in cui la *lex* aveva confinato l'azione antielusiva? Qui lo schema dell'Antigone “salta” completamente, giacché lo *ius* non corre in soccorso della figlia di Edipo (e, quindi, della libertà individuale), ma del tiranno Creonte, il quale si era limitato a colpire solo alcune condotte, prevedendo altresì a favore del singolo che sia accusato di aver contravvenuto allo spirito della legge, in sé rispettata, precise garanzie procedimentali. La legalità lascia spazio ad una legittimità improvvisata e circostanziale, in quanto tesa a far prevalere quel che al giudice, novello legislatore, sembra giusto. Non poteva non accadere, dunque, a fronte del pieno dispiegarsi dei “principi”, che si finisse per cercare nuovamente la certezza perduta in una norma di legge, il nuovo art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, che, normativizzando il principio, ripristinasse, per quanto possibile, le garanzie (se non altro quelle procedimentali).

Emblematica anche la vicenda del diritto al contraddittorio, emerso come principio immanente nell'ordinamento prima nella giurisprudenza europea¹² poi nell'altalenante giurisprudenza nazionale: l'attuale approdo è paradossale, giacché si sostiene dalla Cassazione che il contraddittorio preventivo sarebbe da considerarsi obbligatorio, con tutte le conseguenze in termini di legittimità degli atti impositivi, solo per i tributi armonizzati, non anche per quelli nazionali¹³. Ed invero, la configurazione del principio non scritto costringe gli operatori a confrontarsi di continuo con il dissonante diritto positivo, con tutte le incertezze e i dubbi che da una tale situazione inevitabilmente promanano.

IV. Un tentativo di sintesi: la situazione è grave, ma, forse, c'è una luce in fondo al tunnel.

¹¹ V. la capostipite sentenza della Corte di Giustizia, Grande Sezione, Halifax e a., 21 febbraio 2006.

¹² Corte di Giustizia dell'Unione europea, Seconda sezione, Sopropé, 18 dicembre 2008; Corte di Giustizia dell'Unione europea, Quinta sezione, Kamino e a., 3 luglio 2014.

¹³ In tal senso Cass., S.U., 9 dicembre 2015, n. 24823. In precedenza le medesime Sezioni Unite (18 settembre 2014, n. 19667 e n. 19668) si erano pronunciate nel senso della piena operatività del diritto al contraddittorio preventivo, a prescindere quindi dal tributo oggetto di accertamento.

Se non si può più di tanto fare affidamento sulle leggi non scritte perché queste ultime possono essere tutt'altro che funzionali alla tutela della libertà individuale, in quanto scaturenti dall'interesse fiscale o dalla lotta alle frodi, e se nel diritto vivente si è assistito a situazioni in cui per rimediare ai perniciosi effetti dello *ius* non si è trovata altra soluzione che la *lex*, le conclusioni non possono che essere obbligate e sono le seguenti.

Nonostante tutti i problemi che l'azione legislativa pone, nonostante l'incertezza che deriva dalla proliferazione normativa, nonostante la possibilità che vengano emanate delle disposizioni che riducono, sempre ed ancor di più, gli spazi di libertà del singolo, nonostante tutto questo, non si può che prendere atto che è tutt'altro che detto che la legge tributaria garantisca il cittadino-contribuente meno degli *ἄγραπτα νόμια* che questo o quel giudice ritenga di scorgere dietro il velo del diritto positivo.

Quanto meno, l'individuo che operi in una società complessa e frammentata come quella contemporanea saprà, in presenza delle leggi, contro chi e cosa combattere, potrà cercare di portare le norme di fronte alla Corte costituzionale o alle Corti europee utilizzando i principi che difendono i cittadini dall'invasione dello stato, potrà sperare di non doversi difendere di fronte a pretese che si basano su tesi che affondano le loro radici nel friabile e scivoloso terreno dei principi, sempreché di principi si possa parlare, *pro fisco*.

Ed infatti, l'idea che possano esistere leggi non scritte che governino l'operato dell'amministrazione genera pericolosissime tentazioni in quest'ultima, la quale, ogniqualvolta ritenga che un determinato assetto normativo generi situazioni di ingiustizia a scapito dell'erario, tenderà a far prevalere gli *ἄγραπτα νόμια* che di volta in volta riterrà di scorgere tra (o oltre) le pieghe dell'ordito ordinamentale.

Una situazione senza via d'uscita per il singolo, quindi, posto tra l'incudine della legge e il martello dei principi *pro fisco*?

Forse sì, ma una speranza c'è: i cittadini, se continuamente tartassati in un contesto di incertezza, possono oggi ben più di ieri muoversi verso le giurisdizioni che ispirino le proprie politiche ad una maggiore attenzione e rispetto nei confronti delle libertà individuali. La risposta non sta quindi nell'ergersi fieramente, come un tempo ha fatto Antigone, contro la norma liberticida, ma piuttosto nella ricerca, in un contesto sempre più globalizzato, della tassazione più mite in un sistema più

semplice. In questo modo si generano circoli virtuosi, perché lo Stato che assiste alla fuga dei suoi cittadini sarà necessariamente spinto, per sopravvivere, a modificare le proprie politiche in modo da attrarre persone, imprese, risorse nel proprio territorio. È la concorrenza tra gli ordinamenti che, meglio di ogni cosa, promuove e tutela la libertà individuale.