

Alcune riflessioni sulla responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria brasiliana nell'era dell'accordo commerciale tra l'Unione Europea e il Mercosur

Some reflections on Brazilian State civil liability on tax damage in the era of the EU-Mercosur Agreement

Andreia SCAPIN*

RESUMO: Il presente lavoro ha come scopo quello di identificare se l'ordinamento giuridico brasiliano permetta o meno all'interprete di questo sistema normativo, attraverso l'analisi e lo studio delle norme giuridiche previste nella Costituzione Federale del 1988, nel Codice Tributario Nazionale e nel Codice Civile, di imputare all'Amministrazione Finanziaria brasiliana il dovere giuridico di risarcimento del danno sopportato dal contribuente; nonché la rilevanza di questo dovere nell'era del accordo commerciale tra l'Unione Europea e il Mercosur. La ricerca permette la comprensione di alcune delle peculiarità del Diritto Tributario brasiliano che sin dalle origini e nel corso di tutto il suo processo di consolidazione è stato fortemente influenzato dalla dottrina italiana.

PAROLE CHIAVE: norme giuridiche; responsabilità civile; danno; tassazione; processo di integrazione.

* Dottore di ricerca in Diritto Tributario presso l'Università di San Paolo (Brasile). Specialista in Diritto Tributario presso l'Università di San Paolo (Brasile). Dottoranda di ricerca in Processi di armonizzazione del diritto tra storia e sistema presso l'Università degli Studi di Teramo (Italia). Avvocato in Brasile. Contacto: <andreascapin@usp.br>, <acscapin@unite.it>. Fecha de recepción: 15/07/ 2019. Fecha de recepción: 09/10/2019.

ABSTRACT: This paper aims to verify State civil liability regarding law relationship in the context of tax matters and its relevance in the era of the EU-Mercosur Agreement. Such liability raises from taxpayer obligation of paying taxes based upon understanding of some Brazilian Law prescriptive statements related to tax administrative activity and also to the duty to pay damages stated in CF/88, CTN and CC. The target is to answer the following question: concerning government tax activity and based upon Brazilian Law may the State be liable for the duty to pay moral and material damages to taxpayers? This study reveals some Brazilian Tax Law details heavily affected by Italian legal scholars regarding its source and following consolidation process.

KEYWORDS: Rule of law; government liability; damage; tax power; integration processes.

I. PRESENTAZIONE

Il presente saggio è frutto degli studi svolti dall'autrice a livello dottorale presso l'Università di San Paolo (Brasile) e presso l'Università La Sapienza di Roma (Italia) dal 2015 fino al 2017 sulla tematica della Responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria relativi al risarcimento dei danni ingiusti causati al contribuente da un atto impositivo, nonché dalle ricerche che sta tuttora svolgendo presso l'Università di Teramo (Italia) sull'accordo commerciale noto come *EU-Mercosur Association Agreement* tra l'Unione Europea (UE) e Mercado Comun del Sur America (Mercosur), siglato a Bruxelles il 28 giugno 2019, dopo quasi due decenni di negoziati, il quale, prima di essere firmato, dovrà passare per i parlamenti dei paesi membri del Mercosur¹ e degli stati che compongono l'Unione Europea², oltre ad essere approvato dalla Commissione e dal Parlamento europeo in un processo che richiederà da uno a tre anni.³

A) L'UNIONE EUROPEA E IL MERCOSUR: ALCUNE DELLE TAPPE DI UN ACCORDO INTERREGIONALE

Nel 1945, con la fine della Seconda Guerra Mondiale, è stata avviata la globalizzazione moderna che ha aggregato le nazioni vitto-

¹ I paesi membri del Mercosur sono: Brasile, Argentina, Uruguay e Paraguay.

² Dal 2013, l'Unione Europea (UE) conta 28 Stati membri: Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Croazia, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia e Ungheria.

³ Commissione Europea, Rappresentanza in Italia, *Unione Europea e Mercosur: raggiunto l'accordo sul commercio*, in <https://ec.europa.eu/italy/news/20190701_UE_Mercosur_raggiungono_accordo_commercio_it>

riose a quelle perdenti e devastate dalla guerra, con il fine di creare meccanismi diplomatici e commerciali che le avvicinasero.⁴ Inoltre, nei decenni successivi, l'aumento delle privatizzazioni e delle imprese multinazionali, la maggiore competitività, le innovazioni tecnologiche e le nuove pratiche di gestione, hanno contribuito decisamente ad accelerare l'espansione dell'internazionalizzazione dell'economia, portando, come conseguenza, alla crescita del commercio internazionale e degli investimenti esterni.

Nell'attuale congiuntura, si verifica che uno Stato non riesce più a vivere isolato e ha bisogno di integrarsi con gli altri Stati per soddisfare le sue necessità strutturali e societarie. Per questo motivo gli Stati si trovano in un continuo processo di integrazione e scambio di prodotti e servizi, che favorisce chi esporta e chi importa nei diversi settori: commerciale, economico, culturale, eccetera. Va sottolineato che i principali obiettivi del contesto integralista sono i seguenti: l'armonizzazione della legislazione dei paesi firmatari, la libera circolazione delle persone e delle merci, la coordinazione dei vincoli della competizione, le politiche macroeconomiche e le libertà fondamentali sotto la prospettiva del diritto.

⁴ La globalizzazione è un processo di approfondimento internazionale dell'integrazione economica, sociale, culturale e politica che corrisponde all'evoluzione permanente dell'associazione di vari paesi, a livello mondiale, che si trova in un costante movimento che tende ad accelerare sempre più con il passare degli anni. Ha dato origine alla formazione di mercati comuni, nati con lo scopo di rafforzamento e protezione e che hanno dato come risultato l'integrazione delle norme e l'adattamento delle istituzioni. Diversi studiosi considerano il fenomeno della globalizzazione una conseguenza dei tempi moderni, sorta a causa di una maggiore comunicazione tra i paesi del globo terrestre, tra la fine del XX secolo e l'inizio del XXI. Ciononostante, c'è chi afferma che si tratta di un evento anteriore al secolo XV, marcato dalle grandi navigazioni, denominato "l'era delle scoperte" culminata con la scoperta del continente americano. CUNHA, Paulo de Pitta, *A integração europeia no dobrar do século*, Lisboa, 2003, p. 24.

L'Europa è stata pioniera nel processo di integrazione, diventando un modello per paesi di altri continenti che hanno cominciato a sviluppare politiche per promuovere un maggiore avvicinamento tra loro. Il trattato dell'Unione Europea (UE) che fu firmato nel 1992 a Maastricht è il risultato del processo di evoluzione delle comunità economiche e sociali europee iniziato negli anni 50. Si noti come all'epoca non esistesse altra istituzione che avesse integrato con tale profondità l'economia, il mercato e la cittadinanza nella maniera in cui è successo in Europa. Si è costruita la base per un'unione tra gli Stati europei, promuovendo importanti modifiche relative alla cittadinanza e all'eliminazione delle frontiere.⁵

La sovranazionalità è considerata uno dei principali motivi dello sviluppo dell'UE, dato che le norme del diritto comunitario sono al di sopra delle norme nazionali. Esiste un potere superiore agli Stati che fanno parte dell'UE e, da ciò, il trasferimento dei poteri sovrani ad un'organizzazione comunitaria. In questo modo, nell'UE, le istituzioni dettano norme giuridiche che, se approvate, diventano immediatamente obbligatorie non solo per le proprie istituzioni e Stati membri, ma anche per i cittadini che ne fanno parte, non essendo necessaria l'integrazione di queste norme nell'ordinamento giuridico interno di ogni Paese. Queste norme hanno prevalenza sul diritto nazionale e la loro applicazione può essere contestata presso gli organi giudiziari di ogni Stato membro, non solo dallo stato, ma anche dalle istituzioni e dai privati. Va sottolineato che le decisioni nell'ambito delle competenze stabilite dal trattato dell'UE sono prese dalla maggioranza e non è necessaria l'unanimità.⁶

⁵ CUNHA, Paulo de Pitta, *Integração europeia: estudos de economia, política e direito comunitários*, In: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, Estudos Gerais Séries Universitárias, 1993, p. 201.

⁶ VENTURA, Deisy, *As assimetrias entre o Mercosul e a União Europeia, os desafios de uma associação inter-regional*, São Paulo, 2003, p.71.

Nel 1991, per mezzo del Trattato Di Asunción, viene istituito il Mercato Comune del Cono Sud, noto come Mercosur, il cui obiettivo era la creazione di un grande spazio economico nell'America del sud tra Brasile, Argentina, Paraguay e Uruguay, mirato allo sviluppo scientifico, tecnologico e alla modernizzazione dell'economia degli Stati membri, nonché al miglioramento della qualità di vita dei suoi abitanti. Diversamente dall'UE, gli organi strutturali del Mercosur hanno caratteristiche intergovernative, cioè, non adottano la sovranazionalità. In pratica, non esiste un organo che operi al di sopra dei governi. Una delle conseguenze di tale organismo, abbastanza negativa per lo sviluppo della comunità, è che gli Stati membri devono prima incorporare le norme giuridiche nelle proprie legislazioni interne e solo dopo queste possono entrare in vigore. Il metodo intergovernativo è retto dai principi generali del diritto pubblico internazionale e non esiste nessuna delega di poteri agli organi comunitari. Le principali caratteristiche del Mercosur sono le seguenti: i) le decisioni sono prese tramite il consenso e la presenza di tutti i membri; ii) non esiste vincolo diretto tra Stato, decisioni e norme prodotte dagli organi del Mercosur; iii) gli Stati mantengono tutte le loro prerogative costituzionali; iv) l'efficacia delle norme internazionali è subordinata all'ordinamento interno degli Stati e alla posizione costituzionale di ogni paese, in relazione al meccanismo di accettazione di queste norme e del loro posizionamento gerarchico nei confronti delle leggi interne.⁷

Come già accenato, dopo 20 anni di trattative⁸, l'UE e il Mercosur hanno raggiunto a Bruxelles un accordo commerciale che segna un momento storico importante, in quanto avvicina l'Europa e il sudamerica con il principale obiettivo di creare un'area di libero scambio che coinvolge 780 milioni di persone, rappre-

⁷ *Ibidem*, p.75.

⁸ Le negoziazioni per cercare di raggiungere un accordo tra l'UE e il Mercosur sono iniziate nel 2000, però, dopo varie controversie tra le parti, i negoziati sono stati sospesi tra il 2004 e il 2010 e sono stati ripresi solo nel 2016.

sentando un grande impegno di ambedue i continenti a favore del commercio internazionale, in una fase caratterizzata da molte tensioni e da crescenti incertezze nell'economia globale.⁹ In particolare, l'accordo porterà ad un significativo abbattimento delle barriere doganali tra i due blocchi, perchè eliminerà, nel corso di un periodo di transizione che durerà 10 anni, il 91% delle tariffe imposte dal Mercosur ai prodotti europei, e che la Commissione europea valuta in 4 miliardi di euro, mentre l'UE abolirà il 92% dei dazi attualmente applicati alle merci che provengono dal Mercosur.¹⁰

Occorre sottolineare che questo nuovo quadro commerciale non consiste soltanto in un accordo di libero scambio, ma fa parte di un maggiore accordo globale che consoliderà un'alleanza politica ed economica strategica, con la possibilità di offrire importanti opportunità di crescita sostenibile per entrambe le parti, con l'osservanza delle norme che tutelano l'ambiente – compreso l'accordo di Parigi sui cambiamenti climatici – i diritti del lavoro, gli interessi dei consumatori e dei settori economici sensibili, rispettando gli *standard* in materia di sicurezza alimentare e la protezione dalle imitazioni di prodotti alimentari e di bevande europee di alta qualità, riconosciuti con l'indicazione geografica (IG), come ad esempio il *prosciutto di Parma*, lo speck tirolese austriaco, il formaggio francese di Herve ecc., oltre alla possibilità di

⁹ Una delle più significative esperienze latinoamericane di integrazione sub-regionale con proposte di armonizzazione del diritto in ambito sostanziale e processuale, è il Mercosur (dizione spagnola), detta anche Mercosul (dizione portoghese), che significa Mercato Comune dell'America meridionale. Gli Stati membri sono: Argentina, Brasile, Paraguay e Uruguay. LANNI, Sabrina, *Il diritto nell'America Latina*, In: Roma e America, Sistema Giuridico Latinoamericano, 2017, p.16.

¹⁰ Ministério das Relações Exteriores do Brasil, *Texto do acordo Mercosul-União Europeia*, in: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/20626-texto-do-acordo-mercosul-uniao-europeia>>

affrontare congiuntamente le varie questioni che riguardano tali argomenti.

Nonostante per il Mercosur l'Unione Europea sia il primo partner di rilievo a concludere un patto commerciale, lo stesso non si può dire per l'UE che dal 2014 ha firmato accordi con 15 Paesi, in particolare con il Canada e con il Giappone, i quali diventeranno 19 aggiungendo i quattro Paesi membri del Mercosur. Tuttavia, senza dubbio, l'*EU-Mercosur Association Agreement* è il maggiore accordo commerciale concluso dall'UE fino ai giorni nostri, perché permetterà un risparmio superiore a 4 miliardi di euro di dazi all'anno alla frontiera, che corrisponde al quadruplo rispetto all'accordo con il Giappone, aumentando la competitività delle imprese europee.¹¹ Oltre a consentire l'esportazione dei prodotti europei verso un ampio mercato che evidenzia un considerevole potenziale economico, l'accordo apporterà benefici anche per il Mercosur perché consoliderà le importanti riforme economiche, nonché la modernizzazione dei Paesi che ne fanno parte.

La domanda che ci si pone è: perché l'UE e il Mercosur hanno raggiunto l'intesa sull'accordo commerciale solo dopo quasi due decenni di negoziati? Tra i diversi motivi che hanno influito sul ritardo, dalla parte europea troviamo il timore di avviare la crescita delle importazioni dei prodotti agricoli, in particolare di carne bovina, giacché il Brasile è uno dei maggiori produttori a livello globale, capace di mettere in difficoltà l'economia rurale del Vecchio Continente; mentre, per quanto riguarda il Mercosur, i principali ostacoli sono stati le instabilità politiche e le crisi economiche cui devono far fronte i Paesi che compongono questo blocco economico, le asimmetrie dei diritti nazionali che rendono difficile la formazione di un diritto sub-regionale, i deficit nello sviluppo dell'infrastruttura tecnologica nei sistemi di distribuzione delle merci e nella trasparenza delle decisioni politiche, nonché

¹¹ Commissione Europea, Rappresentanza in Italia, *Unione Europea e Mercosur: raggiunto l'accordo sul commercio*, in <https://ec.europa.eu/italy/news/20190701_UE_Mercosur_raggiungono_accordo_commercio_it>.

gli alti tassi di corruzione e gli elevati oneri burocratici che comportano un aumento dei costi delle transazioni.¹²

In particolare, per quanto riguarda il Brasile, che è il Paese più grande del Mercosur sotto l'aspetto territoriale e demografico, il quale assume un importante ruolo per il successo delle trattative in questo momento particolare, caratterizzato dalla grave ondata di incendi che sta devastando la foresta amazzonica¹³, innanzitutto è necessario chiarire che l'*EU-Mercosur Association Agreement* rappresenterà una tappa importante per fa sì che il Paese esca dall'isolamento economico, grazie all'apertura di grandi opportunità di esportazioni in Europa. Tuttavia, affinché il Brasile riesca a relazionarsi con l'UE, diventando più competitivo, sarà necessario consolidare un processo di riforme domestiche, specialmente a livello tributario, dato che il suo sistema tributario è considerato uno dei più complessi del mondo, con tre livelli di governo in materia di imposte (federale, statale e municipale)¹⁴ e l'assenza di

¹² KELGEL, Patricia, AMAL, Mohamed, "Mercosul e União Europeia: Uma perspectiva estratégica", in: *Revista de Estudos Europeus*, ano I, n.1, Janeiro-Junho 2007, Almedina, p. 95.

¹³ L'intesa commerciale tra l'UE e il Mercosur prevede impegni concreti dei Paesi membri del blocco sudamericano contro la devastazione ecologica soprattutto perché il Brasile ospita il 60% della foresta pluviale amazzonica e secondo l'Istituto nazionale per la ricerca spaziale (INPE), da gennaio 2019 gli incendi in Brasile sono aumentati dell'84%. La crisi diplomatica sorta dalle critiche alla politica ambientale del governo Jair Bolsonaro potrebbe influenzare l'*EU-Mercosur association agreement*. Il presidente del Consiglio europeo Donald Tusk ha dichiarato che l'Unione europea avrebbe difficoltà a ratificare l'accordo commerciale con i paesi del Sud America, finché la foresta pluviale amazzonica continuerà a bruciare. Instituto Nacional de Pesquisa Espacial, Coordenação Geral Observação da Terra, *Prodes Amazônia*, in: <<http://www.obt.inpe.br/OBT/assuntos/programas/amazonia/prodes>>.

¹⁴ Con riferimento alle imposte, gli articoli 153, 155 e 156 della Costituzione Federale brasiliana del 1988 ripartiscono il potere fiscale tra l'Unione Federale, gli Stati membri e i Municipi selezionando i fatti che dovranno essere

un'imposta sul consumo come l'IVA europea, che eviti di colpire direttamente la formazione dei prezzi, indebolendo la competitività e le condizioni di libera concorrenza, sia per quanto riguarda la qualità del bene, sia per quanto riguarda l'ottimizzazione delle risorse.

Tuttora, in Brasile esistono cinque tributi che incidono su consumo di beni e servizi, ossia: PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS. Si tratta di un sistema estremamente complesso che oltre a scoraggiare gli investitori stranieri abituati ad una sistematica comune, è altresì praticamente incompatibile con le idee di un processo di integrazione. Diversamente, l'Argentina, l'Uruguay e il Paraguay hanno un'imposta unica sul consumo chiamata IVA che è simile all'IVA europea.

La proposta recentemente elaborata in Brasile è quella di istituire un'imposta non cumulativa, che incida su un'ampia base di beni e servizi, denominata *IBS* (imposta sui beni e servizi), a carico del consumatore finale, sgravando completamente le esporta-

tassati da ogni ente politico nel seguente modo: l'Unione Federale ha ricevuto il potere per istituire l'imposta di importazione (II), l'imposta di esportazione (IE), l'imposta sul reddito (IRPF e IRPJ), l'imposta sui prodotti industrializzati (IPI), l'imposta territoriale rurale (ITR), l'imposta sulle operazioni di credito, cambio, assicurazione e relativa ai titoli e valori mobiliari (IOF) e l'imposta sulle grandi fortune (IGF). I ventisei stati membri (*São Paulo, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Goiás, Tocantins, Rio Grande do Norte, Pernambuco, Paraíba, Bahia, Ceará, Piauí, Alagoas, Maranhão, Sergipe, Amapá, Roraima, Rondonia, Amazonas, Pará, Acre*) e il Distretto Federale (DF) hanno ricevuto il potere di istituire l'imposta sulla proprietà dei veicoli automotori (IPVA), l'imposta sulla successione e donazione (ITCMD) e l'imposta sulla circolazione di merci e servizi di trasporto interstatale e intermunicipale e di comunicazione (ICMS). Da ultimo, le imposte assegnate ai 5570 municipi, cioè, le imposte locali, sono l'imposta sulla proprietà immobiliare (IPTU), l'imposta sulla trasmissione immobiliare *inter vivos* e la cessione dei corrispondenti diritti (ITBI) e l'imposta sui servizi (ISS).

zioni e gli investimenti.¹⁵ Così, per quanto riguarda la tassazione sul consumo, il Brasile si orienterebbe verso un sistema molto più vicino a quello dell'UE, permettendo un'apertura maggiore non solo per l'evoluzione della sua integrazione con il Mercosur, ma anche con i paesi europei, creando un ambiente favorevole al richiamo e al mantenimento degli investimenti locali e stranieri.¹⁶ Perché ciò sia possibile, in aggiunta sarà necessario altresì ridurre la quantità di obblighi strumentali al versamento delle imposte. Con un sistema tributario più semplice, infatti, sarà possibile attrarre più investimenti stranieri, generando anche più posti di lavoro in nuove aziende.

B) LA RESPONSABILITÀ CIVILE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA QUALE STRUMENTO ATTO A FAVORIRE LA DIMINUZIONE DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

A causa della sua complessità il sistema tributario brasiliano vive un vero e proprio caos, soprattutto in ragione delle varie incongruenze nelle interpretazioni delle norme, che oltre a generare insicurezza giuridica, si ripercuotono anche sull'aumento delle contestazioni fiscali. L'elevato tasso di litigiosità è indicato come un grande problema dell'esperienza tributaria brasiliana e che,

¹⁵ Brasil, Senado Federal, *Reforma tributária é uma necessidade urgente, concordam os debatedores*, In: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/08/19/reforma-tributaria-e-uma-necessidade-urgente-concordam-debatedores>>.

¹⁶ L'armonizzazione tributaria è un processo nel quale vari paesi effettuano, di comune accordo, modifiche ai propri sistemi tributari per renderli compatibili, in maniera tale da non generare distorsioni che pregiudichino le loro relazioni economiche all'interno di un trattato di integrazione economica. Questo non significa unificare le norme legislative o amministrative relative ad un determinato tributo o ad un sistema tributario, ma adeguarle a criteri comuni che permettano di eliminare o ridurre le distorsioni risultanti da divergenze di maggiore importanza.

pertanto, necessita di essere superato. Ed invero, si stima che il contenzioso tributario coinvolga circa 15% del prodotto interno lordo. In altre parole, è come se ci fossero 16 processi tributari ogni 10 mila abitanti, contro gli 1 o 2 processi tributari per lo stesso numero di abitanti in altri paesi, come gli Stati Uniti d'America, l'Australia o il Canada. Questo contenzioso eccessivo è proprio la prova della notevole inefficienza del sistema tributario brasiliano.¹⁷

L'analisi relativa alla rovinosa litigiosità nel settore tributario in Brasile ha indotto a diverse proposte per migliorare la qualità del sistema tributario, soprattutto tramite l'elaborazione di riforme intese ad attenuare la sua complessità, nonché attraverso l'adeguata interpretazione del diritto positivo, la quale contribuisce comunque alla corretta concretizzazione delle norme in vigore. In questo ultimo contesto si inserisce la Responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria che sarà esaminata nei prossimi paragrafi, il cui ruolo è fondamentale per costruire un sistema tributario con minore litigiosità e più razionalità. E ciò in quanto l'irresponsabilità delle Pubbliche Amministrazioni favorisce l'incauto esercizio dell'attività tributaria. In altre parole, l'assoggettamento degli agenti pubblici alla legalità e allo Stato di Diritto avrà efficacia integrale soltanto se verrà riconosciuto e attuato, da parte di queste ultime, il diritto al risarcimento dei danni ingiusti causati al contribuente dall'amministrazione finanziaria.¹⁸ Va sottolineato che nell'assenza di responsabilità lo Stato non

¹⁷ MESSIAS, Lorreine, "Contencioso Tributário brasileiro é muito superior ao dos EUA", In: *Revista Consultor Jurídico*, 21 de novembro de 2013, disponibile: <<https://www.conjur.com.br/2013-nov-21/lorreine-messias-contencioso-tributario-brasileiro-superior-eua>>; SCAPIN, Andreia, *Responsabilidade do Estado por dano tributário*, Belo Horizonte, 2017, p.15.

¹⁸ La ragione della storica riluttanza ad affermare una responsabilità per danni dell'amministrazione finanziaria va innanzitutto rintracciata nella tradizionale visione dell'attività impositiva come espressione dello *ius imperii* (e del tributo come manifestazione tipica della sovranità dello Stato), cui si ricollegava il c.d. *favor fisci*, principio che attribuiva prevalenza assoluta alle

agisce come un vero e proprio Stato di Diritto, sottomesso cioè alle norme giuridiche, ma come il principe infallibile dell'inizio dello Stato Moderno. Nel caso di totale irresponsabilità, infatti, il cittadino sarà in uno stato di continuo assoggettamento ad ogni e qualsiasi pretesa statale.¹⁹

Potrebbe sembrare paradossale affermare che la responsabilizzazione dell'Amministrazione Finanziaria possa trasformarsi in uno strumento che determina la diminuzione e non l'aumento del numero di litigi tributari in Brasile, ma è pur vero che se esiste la certezza del risarcimento dei danni ingiusti provocati al contribuente, gli agenti pubblici attueranno con più cautela la corretta concretizzazione delle norme in vigore nell'esercizio dell'attività tributaria; il che, come conseguenza, eviterà litigi.

II. METODOLOGIA

Il tema del risarcimento dei danni ingiusti causati al contribuente dalla condotta dell'Amministrazione Finanziaria suscita interesse non solo perché è stato poco esplorato dalla dottrina e dalla giurisprudenza brasiliana, in un momento in cui è stato oggetto di studi in diversi Paesi del mondo a causa dell'importante collegamento tra il dovere di ogni cittadino di pagare i tributi e il regolare esercizio dei diritti fondamentali previsti in ambito costituzionale, tra i quali, in particolare, i diritti di proprietà e di libertà, ma anche in ragione dell'importante ruolo che l'obbligo di risarcimento del danno ingiusto può assumere quale strumento per il rifacimento dello *status quo ante* a seguito di qualsiasi illegalità verificatasi in occasione dei rapporti stabiliti dagli investitori stranieri nel

esigenze erariali rispetto a quelle private. GROÈ, Chiara, *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, Padova, 2013, p.3.

¹⁹ TESAURO, Francesco, "In tema di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria e dei suoi funzionari", In: *Bollettino tributario d'informazione*, 1984, p. 142.

contesto dell'accordo commerciale tra l'Unione Europea (UE) e il Mercosur, siglato il 28 giugno 2019. Esso, pertanto, rappresenta un rilevante meccanismo induttore della sicurezza giuridica.

Il nucleo della presente ricerca consiste nell'identificare se l'ordinamento giuridico brasiliano permetta o meno all'interprete di questo sistema normativo, attraverso l'analisi e l'aggregazione delle norme giuridiche previste nella Costituzione Federale del 1988, nel Codice Tributario Nazionale e del Codice Civile del 2002, di imputare all'Amministrazione Finanziaria brasiliana il dovere giuridico di risarcimento del danno ingiusto sopportato dal contribuente.

Si propone un'indagine scientifica di carattere analitico alla luce della Teoria Generale del Diritto e del Diritto nei settori Costituzionale, Amministrativo, Tributario e Civile, sulla base del principio della supremazia della Costituzione e dei valori dalla stessa prescritti. Oltre ai metodi deduttivo e induttivo, sarà applicato il metodo comparatistico, il quale è certamente utile ed interessante per la presente ricerca, considerata la quasi totale assenza di precedenti giurisprudenziali e di indagini dottrinali sull'argomento, ancora in fase iniziale di sistematizzazione in Brasile.²⁰

In Italia, il cui sistema giuridico può essere adottato come modello per questo studio in ragione della vicinanza tra il Diritto italiano e il Diritto brasiliano²¹, esiste una soluzione specifica in

²⁰ SCAPIN, Andreia, *Responsabilidade do Estado por dano tributário*, Belo Horizonte, 2017, p. 23.

²¹ La cultura giuridica italiana ha contratto un debito di riconoscenza nei confronti del Brasile a causa dell'accoglimento dei giuristi italiani esuli in ragione delle leggi razziali. Tullio Ascarelli e Enrico Tullio Liebman, importanti giuristi italiani, hanno avuto la possibilità di continuare la loro attività di studio presso l'Università di San Paolo. Non va dimenticato che questa accoglienza è avvenuta nel contesto di una ricezione della cultura giuridica italiana nel Paese, di pari e forse superiore intensità rispetto a quella tributata al diritto francese e tedesco. Questo è dovuto all'influsso esercitato dalla presenza di una forte immigrazione italiana in territorio brasiliano che tanto ha contribuito e tuttora

ambito giurisprudenziale consolidata da oltre vent'anni. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno infatti precisato nella sentenza n. 722 del 1999 che l'attività della Pubblica Amministrazione (P.A.), anche nel campo tributario, deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge, ma anche dal principio del *neminem laedere*²², per cui è consentito all'autorità giudiziarie accertare se vi sia stato o meno da parte della stessa amministrazione un comportamento colposo che, in violazione del suindicato principio, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo. Infatti, stanti i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art.97 Cost., la P.A. è tenuta a subire le conseguenze

contribuisce allo sviluppo economico e culturale del Brasile, ma anche al livello qualitativo riconosciuto alla cultura giuridica italiana e alla sua caratteristica posizione di ponte tra le diverse tradizioni del *civil law*. CORAPI, Diego, *Il Diritto brasiliano: nuovo terreno di indagine per la comparazione*, In: Rivista di Diritto Civile, v.I, 2007, p.375; Ascarelli, Tullio, *Diritti dell'America Latina e dottrina italiana*, in Rivista Trimestrale di Diritto di Procedura Civile, 1949, p.906. Nel Codice Tributario Nazionale (CTN) l'influenza della dottrina tributaria italiana si percepisce chiaramente negli studi elaborati dalla Scuola di Pavia (Italia), ad esempio, nell'articolo 3° che stabilisce la definizione di tributo secondo i concetti formulati da Tesauro, Giannini e Berliri, secondo i quali il tributo non costituisce sanzione in conseguenza d'atto illecito; negli articoli da 108 a 112 che stabiliscono le norme di interpretazione e l'applicazione della legislazione tributaria, chiaramente ispirate alle concezioni di Vanoni; nell'articolo 113 che prevede il concetto di obbligazione tributaria, secondo gli studi di Giannini, e negli articoli da 128 a 135 che trattano dei soggetti passivi del rapporto tributario ispirati alle lezioni di Crocivera. SCAPIN, Andreia, "Breves considerações sobre a origem e o desenvolvimento científico do Direito Tributário na Itália", in: *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, ano 2, 2017, p.67.

²² Il principio del *neminem laedere* corrisponde alla norma fondamentale della responsabilità civile stabilita nell'art.2043 c.c., secondo cui: "qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno".

stabilite dall'art. 2043 c.c., atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale.²³

La suddetta sentenza sarà utilizzata come riferimento per la costruzione normativa domestica sulla tematica, considerato che la sua motivazione è compatibile con il modello giuridico brasiliano, e soprattutto con i principi prescritti nella Costituzione Federale del 1988, in particolare con quelli di cui agli articoli 1^o²⁴, 5^o²⁵ e

²³ Fino al 1999 la giurisprudenza era consolidata nel riconoscere la responsabilità della P.A. verso terzi solo in caso di lesioni arrecate a posizioni soggettive riconducibili alla categoria dei diritti soggettivi. Ciò dipendeva, per un verso, da un'applicazione strettamente letterale dell'art.28 Cost. – che disciplina il principio della responsabilità solo in conseguenza di “atti compiuti in violazione dei diritti”, ritenendo implicitamente escluse le lesioni di interessi legittimi – e, per altro verso, dall'orientamento giurisprudenziale che aveva sempre escluso che l'art.2043 C.C. (che disciplina la responsabilità extracontrattuale per fatti illeciti) includesse, nell'ingiustizia del danno, quello arrecato alla posizione giuridica definita di interesse legittimo. Con la sentenza del 22 luglio 1999, n. 500, la Corte di Cassazione ha riconosciuto la risarcibilità di una posizione di interesse legittimo lesa dall'azione amministrativa, il che ha operato un vero e proprio capovolgimento del proprio orientamento, ritenendo maturi i tempi per una sua radicale revisione, resa necessaria da una serie di fattori ed in particolare dalla recente evoluzione legislativa sia nazionale che comunitaria. Appena tre mesi dopo la pubblicazione della sentenza n.500/99, le stesse Sezioni Unite hanno applicato l'orientamento anche nel campo tributario. VIOLA, Luigi, *i danni cagionati dallo stato, dalla Pubblica Amministrazione e dal Fisco*, Roma, 2014, p.441.b

²⁴ La Costituzione Federale del 1988 prevede nell'articolo 1° i suoi principi fondamentali. Si legge nell'articolo: *La Repubblica Federale del Brasile, formata dall'unione indissolubile degli Stati, dei Comuni e del Distretto Federale, si costituisce come Stato democratico di diritto fondato su: I. la sovranità; II. la cittadinanza; III. la dignità della persona umana; IV. i valori sociali del lavoro e della libera iniziativa; V. il pluralismo politico.*

²⁵ La Costituzione Federale del 1988, all'art. 5° ha prescritto i Diritti e le Garanzie Fondamentali di ogni cittadino. Esso recita: *Tutti sono uguali davanti*

170²⁶, nonché con gli obiettivi e con i diritti fondamentali stabiliti negli artt. 3° e 5°, con la disciplina del *modus operandi* della Pubblica Amministrazione di cui all'articolo 37°, e, da ultimo, con i valori descritti nel preambolo.

III. LA POSITIVIZZAZIONE DEL PRINCIPIO DEL *NEMINEM LAEDERE* NEL DIRITTO BRASILIANO E LA SUA APPLICAZIONE ALLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

Il principio del *neminem laedere*, di tradizione romanistica, corrisponde al dovere di non cagionare danno all'altrui sfera giuridica e non ha altra funzione che quella di descrivere la regola base della responsabilità civile. Esso indica un vero e proprio limite alla libera azione o omissione in grado di pregiudicare terzi,

alla legge, senza distinzione alcuna; è garantita, tanto ai brasiliani quanto agli stranieri residenti nel Paese, l'inviolabilità del diritto alla vita, alla libertà, alla sicurezza e alla proprietà, nei seguenti termini: I. uomini e donne hanno uguali diritti e uguali doveri, secondo quanto previsto dalla presente Costituzione; II. nessuno sarà obbligato a fare o a smettere di fare qualcosa se non in virtù della legge; III. nessuno sarà sottoposto a tortura o a un trattamento disumano o degradante ecc.

²⁶ La Costituzione Federale del 1988 all'articolo 170° prevede quanto segue: *l'ordine economico, fondato sulla valorizzazione del lavoro umano e sulla libera iniziativa, ha il fine di assicurare a tutti un'esistenza degna, conforme ai dettami della giustizia sociale, ottemperati i seguenti principi: I. sovranità nazionale; II. proprietà privata; III. funzione sociale della proprietà; IV. libera concorrenza; V. difesa del consumatore; VI. difesa dell'ambiente, anche mediante trattamento differenziato in base all'impatto ambientale dei prodotti e servizi e dei loro processi di elaborazione e resa; VII. riduzione delle disuguaglianze regionali e sociali; VIII. ricerca del pieno impiego; IX. trattamento privilegiato per le piccole imprese costituite sotto la legislazione brasiliana, con sede e amministrazione nel Paese. Paragrafo unico. A tutti è assicurato il libero esercizio di qualsiasi attività economica, indipendentemente da autorizzazione di organi pubblici, tranne nei casi previsti dalla legge.*

comprendendo non solo la riparazione del danno, ma anche la sua prevenzione.

Come è stato per la Corte di Cassazione italiana nella sentenza n.722 del 1999, di cui si dirà meglio nei prossimi paragrafi, allo stesso modo anche in Brasile il principio del *neminem laedere* è stato positivizzato, e per l'effetto applicato all'Amministrazione Finanziaria, che da questo momento in poi sarà assoggettata all'obbligo di risarcimento del danno ingiusto causato al contribuente. E ciò in quanto vi sono diversi enunciati prescrittivi, soprattutto nella Costituzione Federale del 1988, attualmente in vigore, dai quali si deduce che tale principio e il corrispondente obbligo di risarcimento del danno causato esercitano funzione normativa nell'ordinamento giuridico brasiliano (artt.1°, 3°, 5° e 170 Cost. e artt.186 e 927 c.c.). In particolare, esiste un articolo specifico sul tema, cioè: l'articolo 37, *caput* e §6°, secondo il quale: “*L'Amministrazione Pubblica diretta e indiretta di tutti i Poteri dell'Unione, degli Stati, del Distretto Federale e dei Comuni sarà fedele ai principi di legalità, imparzialità, moralità, pubblicità ed efficienza*” e “*Le persone giuridiche di diritto pubblico e quelle di diritto privato che avranno prestato servizi pubblici risponderanno per i danni che i loro agenti, in tale veste, avranno causato a terzi, essendo assicurato il diritto di rivalsa contro il responsabile nei casi di dolo o colpa*”.²⁷

La Corte di Cassazione italiana parte dalla premessa che la prescrizione dei principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art.97 Cost. in Italia indicano il *modus operandi* dell'Amministrazione Finanziaria, costituendo un limite posto dalla legge all'azione amministrativa. Pertanto, in tutti i casi in cui nelle trattative con i terzi essa abbia compiuto azioni o sia incorsa in omissioni contrastanti con tali principi, alla cui puntuale osservanza è tenuta, sussisterà l'obbligo di subire le conseguenze risarcitorie della propria condotta, e quindi essa sarà tenuta a risarcire i danni provocati al contribuente nel rispetto dei doveri

²⁷ SCAPIN, Andreia, *Responsabilidade do Estado por dano tributário*, Belo Horizonte, 2017, p.56.

primari garantiti dall'art.2043 c.c che prescrive proprio il principio del *neminem laedere*.²⁸ Va sottolineato che la violazione delle regole proprie dell'azione amministrativa, desumibili sia dai citati principi costituzionali, sia dalle norme di legge ordinaria in punto di celerità, efficienza, efficacia, trasparenza, correttezza, buona fede, nonché dai principi generali dell'ordinamento in punto di ragionevolezza, proporzionalità ed adeguatezza, caratterizza il comportamento doloso o colposo dell'agente pubblico e l'ingiustizia del danno, dal momento che si riferiscono alla violazione di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo del contribuente.²⁹

Analogamente all'interpretazione data dalla Corte di Cassazione italiana, il legislatore brasiliano, nello stabilire nel *caput* dell'art.37 Cost. che la Pubblica Amministrazione è obbligata ad operare in conformità dei principi di legalità, imparzialità, moralità, pubblicità ed efficienza, non ha fatto altro che prescrivere il *modus operandi* dell'agire amministrativo per evitare il verificarsi di danni ingiusti al contribuente. Tali principi costituiscono i limiti entro i quali essa dovrà delineare la sua condotta e il sostegno all'attività pubblica, e sono rilevanti indicatori della colpa in senso lato degli agenti pubblici, tanto che rinnegarli significa trascurare ciò che esiste di più elementare per la buona amministrazione, nonché la stessa cura degli interessi sociali. Dunque, si può dedurre che il principio del *neminem laedere* è stato positivizzato nell'ordinamento giuridico brasiliano e, assoggettando così la P.A.

²⁸ Il diritto tributario italiano non contiene alcuna norma specifica che preveda il diritto al risarcimento del contribuente leso da comportamenti illegittimi dell'AF; l'evoluzione del tema della responsabilità aquiliana della parte pubblica in materia fiscale si è avuta soltanto per via giurisprudenziale e non per via legislativa, in particolare con la decisione: Suprema Corte, Sez. U., 15.10.1999, n.722.

²⁹ CHINDEMI, Domenico, "Comportamento illecito dei dipendenti degli uffici finanziari e risarcimento del danno a favore del contribuente", in: *Responsabilità civile e previdenza*, núm. 9, 2011, p.158.

a tali principi è automaticamente sottointeso che nel suo *modus operandi* essa non può cagionare danni a terzi.

Oltre ad imporre l'obbligo della P.A. di rispettare i principi previsti nel *caput* dell'art.37 Cost., il legislatore brasiliano ha stabilito in modo espresso nel §6° dello stesso articolo che le persone giuridiche di diritto pubblico e quelle di diritto privato che avranno prestato servizi pubblici risponderanno per i danni che i loro agenti, in tale veste, avranno causato a terzi. Occorre sottolineare che non viene richiesta la prova della colpa (in senso lato) dell'agente pubblico che ha cagionato il danno, ma soltanto del nesso di causalità tra la condotta e il danno sopportato, applicandosi la teoria della responsabilità oggettiva. La sottomissione della P.A. al principio del *neminem laedere* viene anche confermata dalle norme fondamentali prescritte dalla Legge n.9.874 del 1999 che disciplina la protezione dei diritti di ogni cittadino nei confronti dell'azione amministrativa.

L'art.37 Cost. si applica anche all'Amministrazione Finanziaria che non è altro che un settore specializzato dentro della Pubblica Amministrazione. In altre parole, è la propria P.A. che esercita la funzione amministrativa correlata alla fiscalizzazione e alla riscossione dei tributi. In tal senso, si veda l'art.37, XVIII e XXII Cost.³⁰ Pertanto, l'Amministrazione Finanziaria si sottopone al regime giuridico proprio della P.A., ragion per cui dovrà osservare sia i principi giuridici che regolano il *modus operandi* della P.A.

³⁰ L'art.37 della Costituzione Federale del 1988 prevede: XVIII. l'amministrazione finanziaria e i suoi funzionari fiscali avranno, all'interno delle loro aree di competenza e giurisdizione, la precedenza sui rimanenti settori amministrativi, secondo quanto stabilito dalla legge; XXII. le amministrazioni tributarie dell'Unione, degli Stati, del Distretto Federale e dei Comuni, attività essenziali per il funzionamento dello Stato, eseguite da funzionari di specifiche carriere, avranno risorse prioritarie per realizzare le loro attività e agiranno in modo integrato, anche mettendo in comune registri e informazioni fiscali, come previsto dalla legge o convenzione.

prescritti nel *caput* dell'art.37 Cost. sia le norme di responsabilità civile del suo §6°.

IV. L'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DEL *NEMINEM LAEDERE* IN AMBITO TRIBUTARIO

Nonostante dalla lettura dell'art.37, XVIII e XXII Cost. già sia chiaro che l'Amministrazione Finanziaria è un settore specializzato della P.A., in modo tale da non lasciare dubbi circa l'applicabilità alla stessa dei principi stabiliti nel *caput* e della responsabilità civile prevista nel §6° dell'art.37 Cost., occorre evidenziare che nell'ambito tributario esistono norme giuridiche specifiche dalle quali si può dedurre la responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria brasiliana.

I rapporti tributari rivelano un chiaro bipolarismo dato che esistono due valori in costante tensione, ossia: da una parte, emerge l'autorità dello Stato, perché l'imposizione fiscale acconsente l'acquisto di risorse finanziarie destinate all'esistenza e alla manutenzione dell'apparato statale, nonché alla realizzazione di attività e servizi pubblici e all'adempimento dei doveri statali di fronte ai cittadini, favorendo una maggiore distribuzione della ricchezza. D'altra, essi colpiscono i diritti fondamentali della proprietà e della libertà dei cittadini tramite l'ablazione obbligatoria di parte del loro patrimonio per sostenere le spese pubbliche a causa dell'osservanza del dovere di solidarietà politica, economica e sociale.³¹

In altre parole, l'azione statale finalizzata alla realizzazione del fenomeno tributario tocca direttamente i diritti fondamentali di ogni contribuente non soltanto in ragione dei fatti scelti dal legislatore per costituire i presupposti di imposta e che coinvolgono la proprietà e la libertà, ma in particolare in ragione del modo in cui

³¹ COSTA, Regina Helena, *Curso de Direito Tributário*, 2 ed., São Paulo, 2012, p.27.

l'attività tributaria viene esercitata, potendo ciò provocare danni sia a livello patrimoniale che non patrimoniale, quali ad esempio: i) l'indisponibilità di risorse finanziarie dei contribuenti in ragione dei depositi giudiziali prescritti dall'articolo 151 del Codice Tributario Nazionale come garanzia per l'avvio del processo e che può provocare la chiusura dell'attività aziendale oppure mettere il cittadino in difficoltà finanziaria; ii) l'iscrizione del nome del contribuente nel registro degli inadempienti (CADIN) che può provocare la restrizione dei prestiti provenienti dalle banche; iii) l'ipoteca immobiliare e il pignoramento dei beni che violano il diritto ad una vita dignitosa causando l'esaurimento fisico e mentale, andando a toccare la sfera morale e psicologica del contribuente.

Occorre rilevare però che, se da un lato l'acquisto delle risorse tributarie limita i diritti fondamentali di ogni cittadino, dall'altro influisce sugli stessi perché il gettito fiscale è indispensabile per la loro stessa esistenza.³²

Avendo riconosciuto l'elevato potenziale distruttivo del fenomeno tributario (come del resto affermato dallo stesso John Marshall in *McCulloch v. Maryland* 1819: "*the power to taxes involves the power to destroy*"), il legislatore nella Costituzione Federale del 1988, la quale ha posto la persona umana e i suoi diritti fondamentali al centro del sistema giuridico, ha collocato una sezione specifica per disciplinare i limiti dell'esercizio del potere tributario soprattutto attraverso la prescrizione di regole e principi (che vanno dall'articolo 150 fino all'articolo 152), quali ad esempio: la legalità, la capacità contributiva, l'uguaglianza, la proibizione dell'imposizione tributaria confiscatoria e dell'esigenza del pagamento per quanto riguarda i fatti giuridici anteriori alla pubblicazione della legge che istituisce il tributo, il carattere selettivo della fissazione delle aliquote, il divieto all'effetto cumulativo spesso

³² FUCK, Luciano Felício, *Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no Sistema Constitucional Tributário brasileiro*, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, p. 26; NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, 2012, p.15.

noto come effetto a cascata.³³ In tal senso, il potere fiscale è stato assegnato agli enti politici come strumento per rendere effettivi i diritti fondamentali, ma il suo esercizio esige un limite in modo da non danneggiare il contribuente, il che conferma che il principio del *neminem laedere* è stato positivizzato nell'ordinamento giuridico brasiliano, in particolare in ambito tributario.³⁴

Va chiarito altresì che la disciplina della materia tributaria a livello costituzionale è una caratteristica specifica del sistema giuridico brasiliano, che è stato concepito come Sistema Costituzionale Tributario, perciò classificato dalla dottrina come un sistema

³³ SCAPIN, Andreia, *Responsabilidade do Estado por dano tributário*, Belo Horizonte, 2017, p.70.

³⁴ La Costituzione Federale del Brasile ha stabilito all'articolo 150 i limiti del potere tributario. Si legge nell'articolo Senza pregiudizio di altre garanzie assicurate al contribuente, è vietato all'Unione, agli Stati, al Distretto Federale e ai Comuni: I. esigere o aumentare un tributo senza una legge che lo stabilisca; II. istituire trattamenti diseguali tra contribuenti che si trovino in situazioni equivalenti, essendo proibita qualsiasi distinzione in ragione di occupazione professionale o funzione da loro esercitata, indipendentemente dalla denominazione giuridica dei redditi, titoli o diritti; III. riscuotere tributi: a) in relazione a fattori generanti avvenuti prima dell'inizio della vigenza della legge che li abbia istituiti o aumentati; b) nello stesso esercizio finanziario in cui sia stata pubblicata la legge che li abbia istituiti o aumentati; c) prima che siano trascorsi novanta giorni dalla data in cui sia stata pubblicata la legge che li abbia istituiti o aumentati, ottemperato quanto disposto alla lettera b); IV. utilizzare un tributo con effetto di confisca; V. stabilire limitazioni al traffico di persone o beni tramite tributi interstatali o intercomunali, fatta salva l'esazione di pedaggi per l'utilizzazione di strade controllate dal Governo; VI. istituire imposte su: a) patrimoni, redditi o servizi, gli uni degli altri; b) templi di qualsiasi culto; c) patrimoni, redditi o servizi dei partiti politici, incluse le loro fondazioni, gli enti sindacali dei lavoratori, delle istituzioni educative e di assistenza sociale, senza scopi di lucro, attesi i requisiti della legge; d) libri, giornali, periodici e la carta destinata alla loro stampa.

sui generis.³⁵ Malgrado ci siano norme subordinate alla costituzione, come il Codice Tributario Nazionale promulgato nel 1966 e le leggi ordinarie, esse non hanno avuto spazi di intervento da regolare perché la costituzione brasiliana è stata esauriente nella tematica tributaria.³⁶ Quindi, disciplinando la materia tributaria direttamente nella Costituzione in maniera molto meticolosa, per via dell'elevato valore del rapporto tributario per il cittadino e per l'esistenza dello Stato, il legislatore brasiliano le ha conferito maggior rilievo poiché tali norme costituzionali, rispetto alle altre norme del sistema giuridico, possiedono un grado superiore, rendendo incostituzionali tutti gli atti incompatibili con le stesse.

Va rilevato che solo di recente l'imposizione fiscale è stata considerata come un fenomeno strettamente legato alla concretizzazione dei diritti fondamentali del contribuente. In merito si osserva la prudenza del legislatore nel prescrivere meccanismi specifici finalizzati a garantire l'esistenza di poteri sovrani provvisti di limiti. Farlo a livello costituzionale potrebbe anche sembrare

³⁵ Su questa tematica, Paulo Ayres Barreto spiega che nella completezza del tratto della materia tributaria non esiste un sistema costituzionale paragonabile al sistema brasiliano, il quale è inquadrato come *sui generis*, perché la Costituzione Federale del 1988 comporta un sistema esauriente, tutt'altro che sintetico e generico. Vale a dire, non si limita a stabilire i principi tributari, come accade in gran parte dei paesi, ma dispone con minuzia quali sono tutti i tributi che possono essere istituiti dalla legge ordinaria arrivando persino a prevedere il fatto generatore, la base di calcolo e l'aliquota della maggior parte dei tributi. Barreto, Paulo Ayres, *Planejamento Tributário: Limites Normativos*, São Paulo, 2016, p.59.

³⁶ Si osserva che la Costituzione Federale del 1988 è rigida e minuziosa soprattutto in ambito tributario in modo da non lasciare spazio per una più ampia integrazione tramite la legislazione ordinaria, tanto meno mediante i costumi o altre forme di regolamentazione. Confrontando il sistema tributario brasiliano con i sistemi di altri paesi, si rileva che la costituzione brasiliana ha praticamente esaurito la disciplina fiscale in se stessa. Ataliba, Geraldo, *Sistema Constitucional Tributário brasileiro*, São Paulo, 1968, p.41.

esagerato a causa della rigidità di tali norme, tuttavia, essendo la Costituzione Federale del 1988 denominata *la costituzione cittadina* proprio perché volta alla valorizzazione dei diritti fondamentali, è possibile concludere che si è trattato di una scelta atta a garantire al massimo il sistema tributario tramite questa peculiarità delle fonti costituzionali, anche in modo da rendere più difficile il cambiamento delle norme, giacché le fonti normative ordinarie possiedono un minore grado di stabilità.

In questo modo, nel soppesare i due valori, cioè, l'acquisto delle risorse tributarie e la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, è evidente che la Costituzione Federale del 1988 ha voluto privilegiare i diritti fondamentali conferendo loro una maggiore rilevanza nel sistema giuridico brasiliano grazie al fatto che la prescrizione ha valore costituzionale.³⁷ Senz'altro la speciale attenzione ai diritti fondamentali data dalla Costituzione incide in maniera decisiva sull'interpretazione e sull'applicazione del complesso di norme giuridiche che compongono il sistema costituzionale tributario brasiliano.

Questo studio trova conferma nell'orientamento giurisprudenziale brasiliano. Ad esempio, il Superiore Tribunale de Giustizia in materia vanta casistica consolidata da oltre dieci anni nel senso che in caso di esecuzione fiscale non dovuta, come accade quando si riscuote un tributo già pagato o quando manca il presupposto d'imposta, si giustifica la condanna dell'Amministrazione Finanziaria a risarcire i danni patrimoniali e non patrimoniali, i quanto il danno non patrimoniale in questo caso è *in re ipsa*.³⁸ Inoltre, nel giugno 2017, il Tribunale Regionale Federale della 4ª Regione ha condannato l'Amministrazione Finanziaria a risarcire il danno ingiusto causato in ragione di una condotta omissiva nei

³⁷ Torres, Heleno Taveira, *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*, Belo Horizonte: Fórum, 2010, p.21.

³⁸ Brasile, Superiore Tribunale di Giustizia, *Ricorso Speciale (REsp)* n.773.470/PR, 02 marzo 2007.

confronti del contribuente, il che rivela un grande sviluppo nel trattamento della tematica in Brasile.³⁹

V. CONCLUSIONI

1. Dopo 20 anni di trattative, l'UE e il Mercosur hanno raggiunto un accordo commerciale con il principale obiettivo di creare un'area di libero scambio il che ha rappresentato e rappresenta un grande impegno di ambedue i continenti a favore del commercio internazionale, in una fase caratterizzata da molte tensioni e da crescenti incertezze nell'economia globale.

2. *L'EU-Mercosur Association Agreement* rappresenterà una tappa importante per fa sì che il Brasile esca dall'isolamento economico. Però, affinché il Paese riesca a relazionarsi con l'UE, diventando più competitivo, sarà necessario consolidare un processo di riforme domestiche, soprattutto a livello tributario, dato che il suo sistema fiscale è considerato uno dei più complessi del mondo.

3. L'elevato tasso di litigiosità è indicato come un grande problema dell'esperienza tributaria brasiliana e che, pertanto, necessita di essere superato. L'adeguata interpretazione del diritto positivo soprattutto dalla parte degli agenti pubblici contribuisce alla corretta concretizzazione delle norme in vigore. In questo contesto si inserisce la Responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria il cui ruolo è fondamentale per costruire un sistema tributario con minore litigiosità e più razionalità.

4. L'assoggettamento degli agenti pubblici alla legalità e allo Stato di Diritto avrà efficacia integrale soltanto se verrà riconosciuto e attuato, da parte di queste ultime, il diritto al risarcimento dei danni ingiusti causati al contribuente dall'amministrazione finanziaria, perché se esiste la certezza del risarcimento dei danni ingiusti provocati al contribuente, gli agenti pubblici attueranno con più cautela la corretta concretizzazione delle norme in vigore

³⁹ Brasile, Tribunale Regionale Federale della 4ª Regione, Appello n. 5003256-87.2015.4.04.7210/SC, 07 giugno 2017.

nell'esercizio dell'attività tributaria; il che, come conseguenza, eviterà litigi.

5. In Brasile il principio del *neminem laedere* è stato positivizzato, e per l'effetto applicato all'Amministrazione Finanziaria, che si assoggetta all'obbligo di risarcimento del danno ingiusto causato al contribuente. Vi sono diversi enunciati prescrittivi dai quali si deduce che tale principio e il corrispondente obbligo di risarcimento del danno causato esercitano funzione normativa nell'ordinamento brasiliano (artt.1°, 3°, 5° e 170 Cost. e artt.186 e 927 c.c.). In particolare, esiste un articolo nella Costituzione Federale del 1988, cioè, l'articolo 37, *caput* e §6°, che regola la responsabilità civile della Pubblica Amministrazione in modo espresso.

6. Nello stabilire nel *caput* dell'art.37 Cost. che la Pubblica Amministrazione è obbligata ad operare in conformità dei principi giuridici di legalità, imparzialità, moralità, pubblicità ed efficienza, il legislatore non ha fatto altro che prescrivere il *modus operandi* dell'agire amministrativo per evitare il verificarsi di danni ingiusti al contribuente. Oltre a ciò, ha determinato in modo espresso nel §6° dello stesso articolo che essa risponderà per i danni che i loro agenti, in tale veste, avranno causato a terzi.

7. Nell'ambito tributario esistono norme specifiche dalle quali si può dedurre la responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria brasiliana, visto che nella Costituzione Federale del 1988 esiste una sezione specifica che disciplina i limiti dell'esercizio del potere tributario attraverso la prescrizione di regole e principi (che vanno dall'articolo 150 fino all'articolo 152) entro i quali essa dovrà delineare la sua condotta e il sostegno all'attività tributaria, e che sono rilevanti indicatori della colpa in senso lato degli agenti pubblici, tanto che rinnegarli significa trascurare ciò che esiste di più elementare per la buona amministrazione. Tra questi troviamo ad esempio: la legalità, la capacità contributiva, l'uguaglianza, la proibizione dell'imposizione tributaria confiscatoria e dell'esigenza del pagamento per quanto riguarda i fatti giuridici anteriori alla pubblicazione della legge che istituisce il tributo, il carattere selettivo della fissazione delle aliquote, il divie-

to all'effetto cumulativo spesso noto come effetto a cascata, il che conferma che il principio del *neminem laedere* è stato positivizzato nell'ordinamento giuridico brasiliano, in particolare in ambito tributario.

VI. BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo, *Sistema Constitucional Tributário brasileiro*, São Paulo, 1968.
- ASCARELLI, Tullio, Diritti dell'America Latina e dottrina italiana, in *Rivista Trimestrale di Diritto di Procedura Civile*, 1949.
- Barreto, Paulo Ayres, *Planejamento Tributário: Limites Normativos*, São Paulo, 2016.
- CHINDEMI, Domenico, "Comportamento illecito dei dipendenti degli uffici finanziari e risarcimento del danno a favore del contribuente", in: *Responsabilità civile e previdenza*, n.9, 2011.
- CORAPI, Diego, "Il Diritto brasiliano: nuovo terreno di indagine per la comparazione", In: *Rivista di Diritto Civile*, v.I, 2007.
- COSTA, Regina Helena, *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed, São Paulo, 2012.
- CUNHA, Paulo de Pitta, *A integração europeia no dobrar do século*, Lisboa, 2003.
- CUNHA, Paulo de Pitta, *Integração europeia: estudos de economia, política e direito comunitários*, In: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, Estudos Gerais Séries Universitárias, 1993.
- FUCK, Luciano Felício, *Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no Sistema Constitucional Tributário brasileiro*, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014.
- GIOÈ, Chiara, *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, Padova, 2013.

- KELGEL, Patricia-Amal, Mohamed, “Mercosul e União Europeia: Uma perspectiva estratégica”, in: *Revista de Estudos Europeus*, ano I – n.1, Janeiro – Junho 2007, Lisboa.
- Lanni, Sabrina, *Il diritto nell'America Latina*, In: Roma e America, Sistema Giuridico Latinoamericano, 2017.
- MESSIAS, Lorreine, “Contencioso Tributário brasileiro é muito superior ao dos EUA”, In: *Revista Consultor Jurídico*, 21 de novembro de 2013.
- NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, 2012.
- TORRES, Heleno Taveira, *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*, Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- SCAPIN, Andreia, *Responsabilidade do Estado por dano tributário*, Belo Horizonte, 2017.
- _____, *Limites normativos da Responsabilidade do Estado por dano tributário no Direito brasileiro vigente*, In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, v.112, 2017.
- _____, “Breves considerações sobre a origem e o desenvolvimento científico do Direito Tributário na Itália”, in: *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, ano 2, 2017.
- _____. *Percurso evolutivo e limites normativos da responsabilidade do Estado por dano tributário no Direito italiano*, in: Revista de Direito Tributário Contemporâneo, ano 2, 2017.
- SCHIAPANI, Sandro, “Latinità e Sistema giuridico romanistico”, in AA. Vv., *La Latinité en question*, Paris, 2004.
- TESAURO, Francesco, “In tema di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria e dei suoi funzionari”, In: *Bollettino tributario d'informazione*, 1984.
- VENTURA, Deisy, *As assimetrias entre o Mercosul e a União Europeia, os desafios de uma associação inter-regional*, São Paulo, 2003.
- VIOLA, Luigi, *i danni cagionati dallo stato, dalla Pubblica Amministrazione e dal Fisco*, Roma, 2014

Brasil, Senado Federal, *Reforma tributária é uma necessidade urgente, concordam os debatedores*, In: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/08/19/reforma-tributaria-e-uma-necessidade-urgente-concordam-debatedores>>.

VII. SITOGRAFIA

Commissione Europea, Rappresentanza in Italia, *Unione Europea e Mercosur: raggiunto l'accordo sul commercio*, in <https://ec.europa.eu/italy/news/20190701_UE_Mercosur_raggiungono_accordo_commercio_it>.
Instituto Nacional de Pesquisa Espacial, Coordenação Geral Observação da Terra, *Prodes Amazônia*, In: <<http://www.obt.inpe.br/OBT/assuntos/programas/amazonia/prodes>>.