

Capitolo 1

Il diritto tributario, le entrate pubbliche e i tributi

SOMMARIO: 1.1. Il diritto tributario quale materia giuridica costruita su fatti economici. La selezione dei fatti economici in funzione del prelievo. – 1.2. Il diritto tributario, la spesa pubblica e il bilancio dello Stato. – 1.3. Le entrate “pubbliche” di “diritto privato” e le entrate pubbliche di “diritto pubblico” (diverse dal tributo). – 1.4. I tributi. – 1.5. Le tasse, le imposte e le situazioni economiche di riferimento. – 1.6. Gli indicatori di ricchezza e le fonti del diritto tributario. – 1.7. Gli indicatori di ricchezza, le fonti del diritto e la riserva di legge.

1.1. Il diritto tributario quale materia giuridica costruita su fatti economici. La selezione dei fatti economici in funzione del prelievo

La chiave di lettura del diritto tributario, e di molti libri dedicati a questo settore dell’ordinamento, va ricercata nel costante dualismo tra la connotazione giuridica della disciplina e quella, squisitamente economica, del suo oggetto.

“Connotazione giuridica” significa che il lettore avrà a che fare con principi, istituti, regole, obblighi, divieti, poteri, facoltà, termini, sanzioni: ma ciò nella specifica prospettiva di intercettare e misurare i fatti economici sui quali esercitare il prelievo¹ e di selezionare i soggetti che, in un modo o nell’altro, di

¹ L’espressione “prelievo”, esaminata dal punto di vista del comportamento dell’Amministrazione finanziaria, potrebbe apparire sin da questo momento erronea o inadeguata, giacché induce i lettori meno esperti a immaginare sistematici interventi da parte del Fisco presso la massa dei contribuenti, in funzione, appunto, dell’acquisizione dei tributi. In verità, la maggior parte dei tributi è oggi riscossa senza intervento dell’Amministrazione finanziaria, attraverso versamenti spontanei da parte dei contribuenti che quantificano, da soli o con l’aiuto di un consulente, la cifra da versare al Fisco. Non voglio dire, con questo, che i controlli eseguiti dal Fisco non siano importanti, ma solo segnalare che, sul piano del gettito, la gran parte delle entrate arriva dalla c.d. “autotassazione”, vale a dire da versamenti di imposte che sono state calcolate dal contribuente attraverso la propria dichiarazione fiscale. Un’altra parte consistente del gettito promana, poi, dalle ritenute alla fonte, sistematicamente applicate dai soggetti che assumono, nei confronti di altri, la posizione di “erogatori di reddito” (vedi, in questo volume, i paragrafi dedicati al sostituto d’imposta). Sto ad esempio dicendo che il lavoratore di-

tali fatti si siano resi protagonisti. Il legame tra il diritto tributario e l'economia è strettissimo².

La nostra materia si occupa infatti di “ricchezze”³, ma è evidente che, per

pendente non versa l'IRPEF in proprio, bensì per il tramite delle trattenute operate dal datore di lavoro, il quale, a sua volta, versa le corrispondenti somme al Fisco. Lo stesso schema si applica agli interessi attivi, ai dividendi, ai compensi per lavoro autonomo, dove colui che paga effettua, appunto, una trattenuta, esonerando in tal modo il percettore del provento dal versamento a favore del Fisco.

² Come ho rilevato nel testo, il diritto tributario si occupa, essenzialmente, di fatti economici, ma sarebbe importante ragionare, in generale, anche sul rapporto intercorrente tra diritto tributario ed economia.

Sotto un certo punto di vista, si potrebbe dire che l'economia viene prima del diritto tributario, perché le persone, gli enti e le società possono acquistare beni, vendere merci, scambiare materie prime, prestare servizi, sposarsi, far figli e impiantare nuove attività produttive indipendentemente dall'esistenza dei tributi, se solo lo Stato fosse in condizione di finanziare in altro modo la spesa pubblica. In astratto, il tributo non serve per “fare impresa”, giacché il mercato ha la capacità di adattarsi al sistema nel quale si trova, quale che sia, con riferimento a codesto sistema, la struttura della fiscalità.

Sotto un altro (e diverso) angolo di osservazione, però, la storia dimostra che il tributo è, fin dai tempi antichi, elemento caratterizzante il gruppo sociale e incidente, dunque, non solo sui traffici, ma su molteplici manifestazioni di ricchezza.

I tributi si innestano pertanto nell'economia, affondano in essa le proprie radici e finiscono per far parte, quale elemento di fondamentale importanza, della pianificazione di qualsiasi attività economica. Essi divengono, talvolta, vere e proprie leve per l'orientamento delle scelte che la collettività è chiamata ad effettuare. Oggi non esiste settore della vita sociale nel quale si possa prescindere dal diritto tributario.

Il ragionamento sul piano economico e, in particolare, sul piano macroeconomico può essere in taluni casi decisivo ai fini della promulgazione di una determinata legge e forse anche ai fini della sua comprensione. Il lettore rammenti, però, che il rapporto tra Fisco e contribuente non si proietta nella dimensione collettiva del fenomeno impositivo, ma rimane circoscritto alla dimensione individualistica. Per quanto le leggi cerchino di affrontare “grandi problemi” (vali a dire problemi che caratterizzano la nostra economia e il nostro territorio), il contribuente percepirà sempre la richiesta di pagamento del Fisco come una richiesta rivolta “a lui soltanto”. Egli non si consolerà sapendo che l'applicazione di una disposizione malfatta crea problemi ad un intero settore o ad un'intera categoria. Ritengo che il contribuente sentirà sempre il peso del prelievo fiscale come un onere personale, indipendentemente dagli effetti che il suddetto prelievo potrà produrre sul piano generale.

³ Il diritto tributario è funzionale alla tassazione di ricchezze, tenuto conto della capacità contributiva del soggetto chiamato al pagamento. Per alcuni autori, le espressioni “ricchezza”, “capacità contributiva” e “capacità economica” sarebbero intercambiabili, vale a dire equivalenti dal punto di vista del significato.

Non è questa la sede per fomentare un conflitto sugli aspetti lessicali, ma credo sia importante rilevare come il concetto di “ricchezza” esprima un'idea oggettiva del fenomeno da colpire, così come nello Statuto Albertino si faceva riferimento agli “averi”; il concetto di “capacità”, invece, esprime una connotazione marcatamente soggettiva del fenomeno impositivo, dato che quest'ultima espressione (“capacità”, appunto), richiama alla mente l'idea della “ido-

tassarle, è necessario scendere nel concreto, interrogarsi sul valore di un certo fabbricato, sui ricavi generati da una determinata attività, sulla resa di uno specifico terreno oppure su quanto ha speso il signor Mario Rossi per consumi o per investimenti in un preciso arco temporale⁴.

Per tassare un certo fatto economico (come il reddito oppure il patrimonio), non è sufficiente che reddito e patrimonio esistano “in natura”. Servono “regole”, le quali stabiliscano, appunto, chi debba pagare, in virtù di quale presupposto, su quale base imponibile, in quale momento, attraverso quale tipologia di dichiarazione fiscale e così via⁵.

neità” di ciascuno a concorrere al sostentamento delle spese pubbliche. Sul piano oggettivo (vale a dire quello della “ricchezza”), Tizio e Caio possono disporre della medesima quantità di reddito, ma ciò non esclude che la tassazione debba avvenire, per Tizio e per Caio, in modo differenziato, tenuto conto, ad esempio, dei differenti carichi familiari gravanti sui due soggetti o delle spese diversamente sopportate dai due contribuenti per acquistare la casa di abitazione, per curarsi, per mandare i figli a scuola e così via.

È chiaro che questi concetti vanno utilizzati con un po’ di buon senso, perché esistono forme di imposizione smaccatamente incentrate sul profilo oggettivo (vale a dire della ricchezza), le quali trascurano *in toto* la situazione personale nella quale versa il soggetto chiamato al pagamento. Se, per esempio, Tizio e Caio hanno investito i propri risparmi in obbligazioni e titoli dello Stato e se il reddito prodotto da tali titoli è colpito con una imposta secca del 12,50%, non c’è spazio per tenere in considerazione le differenti situazioni personali dei due investitori. Quali che siano i carichi di famiglia di Tizio o di Caio, la tassazione degli interessi attivi generati dalle obbligazioni e dai titoli di Stato avverrà con applicazione dell’aliquota sopra richiamata.

⁴ In passato, quando le comunità erano più ristrette e meno organizzate, i tributi si andavano a chiedere casa per casa (focatico) oppure ai singoli componenti della famiglia (testatico) o con riferimento a determinate categorie sociali (contingente). Si trattava di sistemi nei quali la forza economica del contribuente o del gruppo era talvolta misurata in modo approssimativo e spesso predeterminata senza bisogno di scritture contabili, bilanci o dichiarazioni.

⁵ Talvolta, peraltro, il suddetto prelievo non si verifica (come nei casi delle disposizioni di “esenzione”), oppure avviene in misura ridotta o secondo schemi applicativi di *favor* (come accade, appunto, per le disposizioni di agevolazione) sui quali non è il caso di soffermarsi adesso. Le osservazioni svolte nel testo permettono di tracciare una prima linea di demarcazione tra le fattispecie che contemplano operazioni fiscalmente rilevanti e quelle che, al contrario, si riferiscono a ricchezze esentate dal tributo o escluse dal prelievo.

L’“esenzione dal tributo”, che può essere totale o parziale, consiste in una vera e propria deroga alla disciplina generale. Sto dicendo che una certa ricchezza o un determinato soggetto, i quali dovrebbero essere tassati in forza delle disposizioni ordinariamente applicabili, non lo sono affatto, in tutto o in parte, in nome di principi o valori ai quali il legislatore intende conferire rilevanza.

L’“esclusione dal tributo” consiste, al contrario, in una semplice precisazione dello spettro di applicazione di una determinata disciplina, con riferimento alla quale si fissano meglio i contorni, allo scopo di evitare che siano tassati fatti economici incompatibili con la struttura di un determinato tributo.

Due rapidi esempi per chiarire.

Il legislatore⁶ deve perciò emanare disposizioni⁷ per selezionare le ricchezze da colpire⁸, le quali, dunque, dipendono dalla sensibilità che il medesimo legi-

Il lettore immagini il caso della società cooperativa Alfa, la quale, avendo accantonato un certo ammontare dell'utile di esercizio a riserva indivisibile, è esonerata, con riferimento a tale accantonamento, dall'imposta sul reddito. Questa è una situazione riconducibile alla esenzione: il reddito dovrebbe concorrere alla determinazione della base imponibile IRES, ma non vi concorre in nome del principio costituzionale che vede tutelata la cooperazione.

Il lettore immagini adesso il caso di un lavoratore dipendente, il quale, per ragioni di servizio, sostenga spese di vitto, viaggio e alloggio, sopportate direttamente dal medesimo dipendente in occasione di una trasferta. Se tale dipendente ha sborsato la somma di 100 e se tale somma è puntualmente rimborsata, allo stesso dipendente, dal datore di lavoro, codesto rimborso è escluso dall'imponibile dell'imposta sul reddito in quanto, per definizione, non rappresenta nuova ricchezza. Insomma, non c'è reddito perché il dipendente rimborsato non è più ricco o più povero rispetto alla situazione in cui egli versava prima dell'effettuazione della trasferta. Questo è un caso di esclusione da IRPEF.

⁶ Quando parlo di "legislatore", mi riferisco allo Stato. Non è tuttavia da escludere che, in futuro, anche altri enti locali territoriali possano essere dotati, nel quadro della riforma federalista, del potere di istituire tributi, da coordinare, comunque, con il sistema fiscale statale. Esiste inoltre un legislatore "comunitario", il quale produce disposizioni applicabili nel nostro territorio sotto forma di regolamenti comunitari e direttive comunitarie. Si tratta di strumenti normativi che il lettore ha verosimilmente incontrato durante la preparazione degli esami di diritto pubblico o di diritto della comunità europea (o diritto comunitario).

⁷ Nei principali testi istituzionali si distinguono le disposizioni sostanziali da quelle procedurali e sulla prova (il vocabolo "prova" è qui riferito ai fatti economici rilevanti ai fini dell'applicazione di un determinato tributo).

Le disposizioni sostanziali sono funzionali alla tassazione, vale a dire alla individuazione dei fatti che assumono rilevanza ai fini del concorso alla spesa pubblica. Tali disposizioni (sostanziali) individuano i soggetti passivi del tributo, i presupposti, le basi imponibili, le detrazioni, le aliquote, ecc.

Le disposizioni procedurali, invece, mirano a tratteggiare l'*iter* che dovrà essere utilizzato per l'applicazione di una determinata imposta. Per esempio, il legislatore può stabilire che l'IRPEF sia imposta da pagare sulla base di una dichiarazione; che codesta dichiarazione si presenti per via telematica; che una copia cartacea della dichiarazione rimanga presso l'intermediario incaricato della trasmissione al Fisco (di solito, un dottore commercialista oppure un centro di assistenza fiscale). Siamo al cospetto di disposizioni sul procedimento, non già di disposizioni sostanziali.

Le disposizioni sulle prove attengono, infine, alla dimostrazione di fatti economici rilevanti ai fini dell'applicazione delle norme sostanziali e procedurali. Per esempio, se una determinata legge presume che il prelevamento effettuato da un certo contribuente nel proprio conto corrente bancario si consideri, se ingiustificato, un ricavo (vale a dire un componente positivo di reddito), siamo di fronte a una disposizione sulla prova. Quella disposizione aiuta il Fisco a individuare un fatto al quale può essere agganciata la tassazione.

⁸ Nella selezione dei fatti economici rilevanti ai fini del diritto tributario, è evidente che, anche per ragioni di semplificazione della tecnica normativa, il legislatore potrà far uso di concetti, istituti o nozioni appartenenti ad altri settori del diritto (per esempio, il diritto commerciale, il diritto industriale, il diritto amministrativo o urbanistico).

slatore manifesti nei confronti di taluni indicatori di ricchezza piuttosto che nei confronti di altri⁹. Attraverso le citate disposizioni, lo Stato e gli altri enti dotati di autonomia impositiva possono non soltanto indicare le situazioni sulle quali cadrà il prelievo, ma anche quelle che, al contrario, devono restare al di fuori dei meccanismi di tassazione, per esempio in quanto “esenti” o “escluse”.

Questa attività di selezione dei fatti economici da assoggettare al tributo¹⁰ avviene attraverso le regole che noi tributaristi riconduciamo alla “parte speciale” della nostra materia, vale a dire a quel settore del diritto tributario nel quale si esaminano, appunto, le caratteristiche dei singoli tributi. Dunque, ciascuna disciplina (in ipotesi, quella dedicata all’imposta sul reddito, all’IVA oppure all’imposta sulle successioni e sulle donazioni) individua situazioni capaci di esprimere idoneità alla contribuzione e collega a codeste situazioni taluni effetti, ad esempio sotto forma di obbligo di tenuta delle scritture contabili, di emissione di una fattura, di presentazione di una dichiarazione e di versamento dell’imposta.

Quando Tizio acquista un bene presso un qualsiasi punto vendita, egli pone in essere una situazione rilevante nel quadro dei tributi che gravano sui consumi oppure sui trasferimenti, con conseguente assoggettamento ad IVA

Pertanto, nulla impedisce al legislatore di richiamare, nel corpo di una disposizione fiscale, concetti come “bilancio”, “utile di esercizio”, “riserve”, “terreno edificabile”, “brevetto”, “persona giuridica”, “marchio” e così via, nella prospettiva – che mi auguro, a questo punto, sia ben chiara al lettore – di tratteggiare il presupposto per l’applicazione di un determinato tributo.

È questa la ragione per la quale, in alcuni testi istituzionali, si qualifica il diritto tributario quale disciplina “di secondo grado”, allo scopo di mostrare la sua parziale dipendenza da concetti manifestamente extra tributari.

L’impressione che si può trarre da queste rapide indicazioni è assai chiara. Il tributarista deve destreggiarsi anche nelle altre discipline, le quali, secondo schemi assai diversi, interferiscono in un consistente numero di casi sull’esatta individuazione della regola da applicare ai fini del prelievo fiscale.

⁹ Per rimanere sul piano degli esempi, potrei dire che un legislatore particolarmente attento alle classi meno abbienti potrebbe far leva su imposte orientate al prelievo sui redditi più elevati, con la contestuale previsione di un’area immune dal prelievo (*no tax area*) e con esclusione delle prime case dai tributi patrimoniali. Per contro, una linea politica maggiormente attenta alle esigenze delle classi più agiate potrebbe ipoteticamente far leva su imposte reddituali distribuite secondo schemi di maggiore uniformità, magari con aliquote più miti da applicare anche sulle basi imponibili più modeste, oppure su una più consistente tassazione dei consumi di *routine* o sulla riduzione dei tributi successori.

¹⁰ Quando dico che lo Stato “si avvale di disposizioni”, non intendo affermare che il legislatore abbia la capacità di risolvere, con un tratto di penna, i problemi che ruotano intorno al sistema tributario. Le leggi tributarie sono spesso formulate con estrema rapidità, malfatte, contraddittorie. Esse possono costituire, anche in virtù delle continue modifiche alle quali sono sottoposte, un’ottima base di partenza per indurre il contribuente in errore.

oppure a imposta di registro. Se Caio svolge attività lavorativa alle dipendenze di Antonio e riceve, a fronte di tale attività, una retribuzione, Caio realizza quel fatto economico che va sotto il nome di “reddito” e si porrà, conseguentemente, il problema dell’applicazione di una delle imposte reddituali¹¹. Infine, se Marco acquista *mortis causa* un bene immobile e incrementa, in questo modo, il proprio patrimonio, si porrà il problema di applicare su codesto fatto economico l’imposta sulle successioni.

I tributaristi studiano pertanto il reddito, il patrimonio, il volume d’affari e così via, ma lo fanno, appunto, con metodo giuridico, vale a dire senza disporre di quegli spazi di manovra che caratterizzano le indagini di stampo puramente economico. Parlo di “spazi di manovra” perché, a differenza degli economisti, il giurista è tenuto a filtrare le situazioni fiscalmente rilevanti attraverso le discipline tributarie, le quali, a loro volta, soggiacciono ai principi e ai valori che costituiscono il nucleo fondamentale della nostra materia¹².

Il dato economico è assai importante per la comprensione delle regole fiscali. Il lettore deve però comprendere che il fatto economico può talvolta non essere direttamente e integralmente incapsulato nella disciplina tributaria, perché questa può intervenire in modo asistematico (lasciando, dunque, zone d’ombra), oppure coniare nozioni tipicamente fiscali di quegli stessi fenomeni che, per l’appunto, anche gli studiosi dell’economia analizzano, sia pure da un diverso angolo di osservazione¹³.

¹¹ In questo caso, l’IRPEF. Ma esiste un’altra imposta sul reddito che grava sui soggetti diversi dalle persone fisiche e che è stata denominata IRES (imposta sul reddito delle società). Di questi tributi mi occuperò più avanti in questo volume.

¹² In termini forse più chiari, dico che i tributaristi dovrebbero non solo studiare il “reddito”, il “patrimonio” oppure i “consumi”, ma anche spiegare le ragioni per le quali i concetti economici di “reddito”, di “patrimonio” e di “consumo” non sempre coincidano con quelli fiscali, nella prospettiva – chiara, a questo punto – di assicurare il prelievo su quelle ricchezze.

Dal punto di vista economico, il pagamento di una tangente per assicurarsi un appalto potrebbe essere qualificato come operazione di remunerazione di un fattore produttivo. Invero, al di là della connotazione lecita o illecita, tale pagamento assicura all’imprenditore un incremento di fatturato.

Dal punto di vista del diritto tributario, invece, quel costo è considerato indeducibile, finendo in tal modo per concorrere alla formazione del reddito. Qui la contraddizione tra il dato naturale (l’arricchimento effettivo) e il dato giuridico (l’irrelevanza del costo) è macroscopica. Spetta al tributarista spiegare le ragioni per le quali, anche con una evidente forzatura del dato testuale (che in questo momento vieta la deduzione di tali costi), l’onere sopportato per il pagamento di quella tangente dovrebbe reputarsi deducibile, facendo leva non soltanto sulla dimensione economica della situazione, ma anche sui principi costituzionali di cui, evidentemente, una disposizione di tal consistenza non tiene conto.

¹³ Il lettore cerchi di riflettere sul concetto di reddito e sulle declinazioni che tale concetto può manifestare sul versante economico e su quello del diritto tributario.

Il contatto con il contesto economico consente a chi studia il diritto tributario di cogliere con maggiore facilità le declinazioni giuridiche di una certa operazione e di mettere a fuoco le ragioni per le quali il legislatore inserisce, all'interno di talune discipline, specifiche disposizioni¹⁴⁻¹⁵.

La strumentazione economica consente altresì, in un rilevante numero di casi, di ragionare su quanto sia visibile una certa ricchezza¹⁶, di spiegarne il percorso genetico, di intercettarne le componenti positive e negative, di individuare l'emersione con riferimento ad un certo arco temporale¹⁷.

Sul piano economico, il "reddito" è l'incremento patrimoniale riferibile ad un certo arco temporale e collegato allo svolgimento di un'attività.

Sul piano del diritto tributario, il D.P.R. n. 917/1986 qualifica come "reddito" soltanto gli arricchimenti che siano riconducibili ad una delle categorie indicate nel citato decreto. Sono, di regola, esclusi dal concetto di reddito gli incrementi derivanti da donazioni e successioni (in quanto tassati attraverso un'altra imposta), oltre a talune plusvalenze che, pur esistenti sul piano economico (quindi esistenti "in concreto", vale a dire effettivamente entrate nel patrimonio del venditore), il legislatore espunge dal campo di applicazione dell'IRPEF. L'esempio più evidente è quello delle plusvalenze realizzate a seguito della cessione di fabbricati che la persona fisica abbia posseduto per più di cinque anni. Se Tizio ha comprato a 100 la casa di abitazione e rivende, dopo 7 anni, il citato immobile a 180, non v'è dubbio che siamo al cospetto di un arricchimento in senso economico [pari, appunto, a $(180-100) = 80$], che tuttavia non rappresenta, in questo momento, reddito sul piano fiscale, come stabilisce l'art. 67, comma 1, lett. b), D.P.R. n. 917/1986.

¹⁴ È forse per questo che, sia nell'ambiente accademico, sia in quello professionale, il diritto tributario è talvolta insegnato e/o praticato anche da soggetti dotati di formazione economica, quali sono, ad esempio, i dottori commercialisti e gli esperti contabili.

¹⁵ Ad esempio, è agevole spiegare a un lettore dotato di sensibilità economica che il concetto di reddito esprime un differenziale tra proventi e costi; che tali proventi e costi possono essere di natura ordinaria o straordinaria; che i costi da prendere in considerazione sono quelli riferibili alla produzione di quei proventi; che esiste una differenza tra un costo inerente e una erogazione liberale e così via.

¹⁶ La visibilità della ricchezza non dipende dalla consistenza della dichiarazione dei redditi o dalla dimensione del conto corrente bancario. La dichiarazione tributaria espone, infatti, solamente "alcune ricchezze" aventi, per esempio, natura reddituale e patrimoniale (ad esempio, alcuni beni esistenti all'estero). Ci sono tuttavia ricchezze (sia di carattere reddituale, sia di carattere patrimoniale) per le quali non esistono obblighi dichiarativi. Pertanto, il soggetto ne può comodamente disporre, anche se esse non si possono vedere attraverso la dichiarazione.

¹⁷ Nella parte del volume dedicata agli accertamenti fiscali basati sul tenore di vita (vedi le parti dedicate all'accertamento sintetico e al redditometro), porrò l'accento sul sistema informativo del Fisco.

È chiaro che l'Amministrazione finanziaria può tassare il tenore di vita che riesce a vedere, non quello che rimane nascosto. In quest'ottica, è facile scrivere una legge che consenta di stanare gli evasori facendo leva sulle spese sopportate per consumi o per investimenti. Per applicare una simile legge, però, l'Amministrazione finanziaria deve essere posta nella condizione di conoscere quei consumi e quegli investimenti. Talvolta il tenore di vita di Tizio o di Caio può lasciare tracce evidenti, come nell'ipotesi in cui il contribuente impieghi la ricchezza

Anche l'organizzazione aziendale può avere un peso nell'individuazione del reddito o del fatturato ascrivibile a un certo soggetto, poiché essa (organizzazione) è in grado di offrire numerose oltre che preziose informazioni sul modo d'essere del circuito produttivo e, dunque, sugli schemi sottesi alla produzione della ricchezza rilevante nella prospettiva della tassazione¹⁸.

Rimane, però, il seguente dato di fondo: i fenomeni economici entrano nel circuito del diritto tributario attraverso l'operazione di selezione della quale ho detto più in alto, che vede come protagonista il legislatore, con tutti i limiti che caratterizzano tale situazione, dimodoché non esiste – lo ribadisco – un'asettica sovrapposizione tra arricchimenti apprezzabili “in natura” e ricchezze tassabili per il diritto tributario¹⁹.

non dichiarata al Fisco nell'acquisto di beni iscritti in pubblici registri (automobili, imbarcazioni, motociclette), oppure in catasto (ville, palazzi, ecc.). La stessa cosa vale per la stipulazione di polizze assicurative o per l'acquisto di titoli, trattandosi di contratti che permettono di risalire, attraverso il codice fiscale o i registri societari, alla figura dell'investitore. Una parte dei consumi, però, può restare nell'ombra. Può trattarsi di consumi di importo non elevato (se presi singolarmente), ma che, nell'arco di un periodo d'imposta, possono esprimere cifre importanti. Anche alcuni investimenti possono essere con difficoltà ricondotti a questo o a quel contribuente, perché la pratica è ricca di situazioni nelle quali le ricchezze sono intestate a prestanome o inserite nei circuiti societari, magari con l'intervento di fiduciarie o di *trusts* che ostacolano l'emersione della reale situazione economica. Il dato economico fa fatica, a volte, ad emergere attraverso il diritto. Per cercare i ricchi, si potrebbe anche usare una semplice macchina fotografica, immortalando i frequentatori di alcune località turistiche (Portofino, Forte dei Marmi, Costa Smeralda, Cortina d'Ampezzo, ecc.) e confrontando l'elenco di questi ultimi soggetti con le rispettive dichiarazioni.

¹⁸ Delle “stime” e del ruolo da esse svolto nel diritto tributario avrò modo di parlare più avanti. Per ora, mi sembra importante che il lettore comprenda che, dato un certo rapporto tra consumo di materie prime e prodotti finiti, è possibile creare il punto di partenza per una valutazione della ricchezza tassabile.

Se la società per azioni Alfa consuma 10 quintali di materia prima per ottenere 5.000 pezzi di prodotto finito e se, al termine della lavorazione, soltanto 800 pezzi sono presenti nel magazzino (*ergo*, invenduti), chiunque potrebbe procedere alla quantificazione induttiva del fatturato moltiplicando 4.200 per il prezzo medio di vendita. Il risultato potrebbe non essere millimetrico, ma ciò nondimeno potrebbe essere accettabile: in altre parole, si otterrà in questo caso un valore approssimativo del fatturato, da confrontare con quanto dichiarato dal contribuente. È chiaro che gli eventuali acquisti “al nero” (vale a dire senza lasciare tracce documentali dell'operazione) possono incidere sulla ricostruzione del volume d'affari, dato il rapporto esistente tra disponibilità di materia prima e numero di prodotti ottenuti.

Il lettore si sarà reso conto, sulla base di questo semplice esempio, di come la determinazione “a spanne” del volume d'affari non richieda l'applicazione di una qualche disposizione, trattandosi, al contrario, di mera questione fattuale, legata a schemi presuntivi che poco hanno a che vedere con le previsioni normative. Su questo aspetto avrò modo di ritornare nella parte dedicata ai metodi dell'accertamento.

¹⁹ Sul piano economico, il reddito consiste nell'incremento patrimoniale ascrivibile, con riferimento ad un determinato arco temporale (che i tributaristi chiamano “periodo d'im-

1.2. Il diritto tributario, la spesa pubblica e il bilancio dello Stato

Come si può evincere attraverso la lettura del precedente paragrafo, il diritto tributario è materia a stretto contatto con l'economia²⁰, fermo rimanendo che la funzione del tributo è di assicurare l'acquisizione di mezzi monetari per il soddisfacimento di bisogni collettivi. Il tributo vive perciò "all'interno" della società, non già al di fuori di essa, e il pagamento di somme a tale titolo è sicuro indice di appartenenza a una collettività, non importa se nazionale, regionale, comunale o europea.

Il fatto che si tratti di materia essenzialmente deputata all'acquisizione di risorse, non già al loro impiego, consente di affermare che un tributo non cessa di esser tale in ragione, appunto, delle scelte di spesa eseguite, a valle, dagli amministratori centrali o locali²¹. Le decisioni di spesa non interferiscono con

posta"), ad un certo soggetto. Anche nel diritto tributario, il reddito è un incremento patrimoniale. Non vi è, però, identità tra il concetto economico e il concetto fiscale di "reddito". Il concetto economico, infatti, coglie un dato che potrei definire "naturale" e s'interroga, per conseguenza, sull'esistenza o meno di un determinato incremento del patrimonio. Può darsi che sul piano economico tale incremento del patrimonio possa tradursi in una formula matematica. Il concetto fiscale, invece, è strettamente legato alla disposizione di legge (vale a dire a una scelta che è stata effettuata a monte) e, conseguentemente, all'interpretazione di quest'ultima. Se l'interpretazione non porta a configurare un determinato arricchimento in termini di reddito, tale arricchimento, per quanto concreto, rimarrà sul piano della irrilevanza tributaria. È un "non arricchimento" per la disciplina dell'imposta sul reddito.

È chiarissimo, al riguardo, quanto accade nella fattispecie qui di seguito richiamata e già evocata nelle note precedenti: Tizio compra una casa di abitazione a 100, la utilizza per 10 anni e la rivende a 200. Sul piano economico, c'è un arricchimento di 100. Sul piano delle imposte sul reddito, la fattispecie è irrilevante, in quanto non coperta da una disposizione che stabilisca, appunto, la connotazione reddituale di tale fattispecie.

²⁰ La base economica della nostra disciplina è facilmente individuabile, se soltanto si osserva la struttura delle principali imposte vigenti in Italia e all'estero. Queste ultime colpiscono patrimoni, redditi, consumi, atti solenni, acquisti *mortis causa* e così via, secondo schemi sui quali, per ora, non è il caso di soffermarsi, se non per un'immediata, importante sottolineatura: il diritto tributario è, fondamentalmente, un diritto delle "entrate", il quale si disinteressa delle modalità e dei tempi con i quali quelle entrate sono successivamente impiegate per la copertura delle pubbliche spese. Un tributo non cessa di essere tale solo perché utilizzato in un modo anziché in un altro, e la sua natura non dipende – tanto per rimanere sul terreno della concretezza – dal fatto che, suo tramite, l'ente impositore (sia esso lo Stato, la Regione o il Comune) finanzia la costruzione di un ponte piuttosto che la gestione di un ospedale o il pagamento degli stipendi ai propri dipendenti. Esiste pertanto una differenza tra il "diritto tributario", che si occupa delle entrate, e il "diritto finanziario", che esamina l'attività degli enti impositori anche dal punto di vista dell'impiego del gettito.

²¹ Non intendo incentivare il lettore a disinteressarsi della qualità della spesa pubblica. Il tributo finanzia autonomamente le spese dello Stato e degli altri enti territoriali, ma gli am-

la natura dell'entrata, ma non per questo si può affermare che il diritto tributario rappresenti una disciplina del tutto avulsa da quella riguardante il bilancio dello Stato (o quello di altri enti pubblici, che si vedano costretti a finanziare le proprie spese attraverso imposte locali o attraverso l'attribuzione di parte del gettito delle imposte statali)²².

ministratori hanno il dovere di conferire a codesta spesa quel carattere qualitativo che, sul piano sociale, rende il tributo stesso meno "sgradevole".

Nessuno paga le imposte con il sorriso sulle labbra. Questo è evidente. Ma di certo le imposte si pagano più volentieri quando scuola, sanità, giustizia, trasporti, ecc. funzionano in modo decoroso.

Il lettore non commetta pertanto l'errore di agganciare la qualità della spesa pubblica all'entità della pressione fiscale. Anche su questo terreno, è necessario muoversi con attenzione e cautela, perché la pressione fiscale formale, incardinata sulla dimensione delle aliquote gravanti sul reddito e sui valori di produzione netta, può assumere, sul piano sostanziale, differenti connotazioni, a causa della modalità di configurazione degli imponibili. Possono esistere Paesi che adottano aliquote formali più elevate rispetto a quella italiana (per esempio, la Francia) e nei quali, tuttavia, la pressione fiscale effettiva si attesta a un livello inferiore (in questo momento, di più di dieci punti percentuali) rispetto alla nostra. Ciò – come detto – a causa dei congegni riguardanti la formazione degli imponibili.

²² Non c'è dubbio che, in prima battuta, l'applicazione del tributo mira a garantire il gettito. In seconda battuta, peraltro, le entrate tributarie rappresentano, unitamente ad altre tipologie di risorse (per esempio, quelle che derivano da contratti stipulati dallo Stato), un elemento indispensabile per offrire servizi alla collettività. Detto altrimenti, la spesa pubblica è possibile perché esistono, dietro le quinte, tributi capaci di alimentarla.

Con l'espressione "spesa pubblica" intendo riferirmi al finanziamento dei costi di beni e servizi fondamentali per il gruppo sociale, come la sanità, la giustizia, la protezione civile, ecc. Da questo angolo di osservazione, l'imposta rappresenta – come ho ricordato nel testo – il simbolo della nostra appartenenza sociale, a prescindere dai benefici che ciascuno di noi riesce a garantirsi nel momento in cui fa fronte all'obbligazione tributaria.

Vedremo più avanti che il pagamento dell'imposta si colloca nella prospettiva del "bene comune", non già in quella dell'interesse particolare: il contribuente che versi l'IRPEF o l'IRES oppure l'IRAP non si aspetta una contropartita diretta e dovrebbe essere consapevole del fatto che il gettito andrà a beneficio di chi, in un certo momento, necessita di taluni beni o servizi che spetta allo Stato (o a qualche altro ente territoriale) erogare.

Se tutti si sentissero per davvero parte di una comunità, forse non ci sarebbe nemmeno il bisogno dell'art. 75 Cost. e del divieto di *referendum* abrogativo di leggi tributarie, perché a nessuno verrebbe in mente di danneggiare o mettere in crisi la collettività della quale fa parte. Si potrebbe anche trovare una giustificazione per affermazioni del tipo "*le tasse sono belle*", come ricordava, non molto tempo fa, il Ministro Tommaso Padoa Schioppa.

Il senso di appartenenza ad una comunità va tuttavia coltivato e costantemente rinforzato, perché tanto maggiore è la qualità della spesa pubblica e tanto più il contribuente è consapevole del buon uso delle risorse, tanto più ci si sente "parte del tutto" e aumenta la propensione al corretto adempimento delle obbligazioni fiscali.

Agli amministratori centrali o locali spetta il compito di garantire la qualità della spesa.

Ai contribuenti spetta, invece, il compito di garantire la qualità dell'imposta. Tanto maggiore è l'evasione, tanto più aumenta la pressione su chi fa il proprio dovere e tanto più l'im-

Non ho la competenza per addentrarmi nella spiegazione delle regole riconducibili alla cosiddetta “buona amministrazione”, ma credo di non dire nulla di stravolgente se affermo che le spese pubbliche correnti dovrebbero essere finanziate non già attraverso gli indebitamenti dell’ente, bensì attraverso entrate correnti, tra le quali si annoverano, di certo, anche quelle fiscali²³.

Esiste pertanto in questa prospettiva, indipendentemente dalle specifiche situazioni in cui può oggi trovarsi uno Stato o una comunità locale, un evidente condizionamento delle spese pubbliche da parte delle pubbliche entrate²⁴, nel senso che gli amministratori nazionali o locali possono impegnare fondi (vale a dire finanziarie servizi pubblici) a condizione che essi possano, sia pur previsionalmente, immaginare un certo afflusso di entrate²⁵.

Il sostentamento del corpo di Polizia, dei Tribunali, del comparto sanitario, ecc. dipende anche dall’andamento del gettito fiscale. Tuttavia, il tributo non deve la propria natura alla destinazione del gettito, bensì al modo in cui – come dirò meglio tra poco – tale entrata si rapporta a un determinato fatto economico²⁶.

posta diviene, attraverso periodici gonfiamenti degli imponibili ed incrementi di aliquote, una “cattiva imposta”.

²³ La storia ci ha fatto conoscere casi di imposte applicate “*una tantum*”. Si tratta, però, di situazioni particolari, dettate da specifiche esigenze di gettito, le quali non scalfiscono il fatto che i principali tributi presenti nel nostro sistema producono entrate con carattere di stabilità nel tempo.

²⁴ Il lettore rifletta anche sull’art. 81, comma 4, Cost., stando al quale «Ogni altra legge che importi nuove e maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte».

²⁵ Ciò spiega le ragioni per le quali oggi si afferma, con espressione enfatica ma sostanzialmente corretta, che «*i tributi inseguono la spesa pubblica*».

I tributi inseguono la spesa pubblica in quanto una consistente parte delle modifiche normative alle quali abbiamo assistito negli ultimi anni – quelle modifiche che, di solito, hanno accompagnato le leggi finanziarie – si sono tradotte in aumenti della pressione fiscale diretti a fronteggiare, appunto, le previsioni di spesa. Sarebbe perciò facile affermare che ad ogni taglio di spesa pubblica dovrebbe far seguito una riduzione della pressione fiscale. Non è così nella realtà, perché il bilancio statale e i bilanci di molti enti pubblici territoriali sono appesantiti da debiti di dimensioni abnormi, capaci di fagocitare, *d’emblée*, i suddetti tagli alla spesa.

²⁶ Le considerazioni svolte in questo paragrafo non sono in grado di spiegare le ragioni dell’evasione fiscale, ma possono servire ad individuarne i nefasti effetti.

Chi evade sottrae risorse destinate, nel bilancio previsionale dello Stato, al sostentamento di spese pubbliche e crea le condizioni per la riduzione dei servizi, oppure – quel che è più grave – per la loro mancata erogazione. I tagli alla spesa pubblica previsti nei più recenti provvedimenti legislativi, efficacemente definiti da Mario Draghi, ex Governatore della Banca d’Italia, con l’espressione “macelleria sociale”, sono la più evidente dimostrazione di quanto testé affermato. I “tagli” all’università, alle pensioni, alla scuola, ai trasporti e così via non sono altro che la conseguenza della mancanza di risorse, della quale anche l’evasione è in qualche misura responsabile.

1.3. Le entrate “pubbliche” di “diritto privato” e le entrate pubbliche di “diritto pubblico” (diverse dal tributo)

Per la copertura della spesa pubblica, lo Stato non si avvale soltanto delle entrate tributarie, ma anche di altre entrate riconducibili ora a schemi privatistici, ora a schemi pubblicistici.

Il lettore al quale sia capitato, ogni tanto, di abbandonare la propria auto in zona di sosta vietata potrà facilmente rendersi conto del fatto che la polizia municipale, nell'irrogare la sanzione pecuniaria, determina un incremento delle entrate del Comune, senza avvalersi, però, di un tributo²⁷. Ergo, i tributi rientrano nel novero delle pubbliche entrate, ma non ogni entrata pubblica è un tributo.

Quando parlo di entrate pubbliche “diverse dal tributo”, intendo far riferimento a situazioni nelle quali lo Stato (o un altro ente) si garantisce l'acquisizione di risorse movendosi non già in situazione di parità rispetto alla controparte, bensì in una posizione di supremazia, la quale gli consente di sanzionare²⁸, imporre prestiti²⁹ o espropriare³⁰.

²⁷ Nei casi di evasione, l'Amministrazione finanziaria non si limita a recuperare l'imposta evasa: essa procede, invero, anche alla irrogazione delle sanzioni (il fatto illecito è qui rappresentato dalla violazione della disposizione tributaria). L'atto con il quale viene contestata l'evasione contiene, pertanto, una duplice pretesa: da una parte, quella consistente nel pagamento del tributo non versato; dall'altra, quella di pagamento delle sanzioni tributarie. Le sanzioni sono denominate “tributarie” in quanto collegate, per l'appunto, ad un illecito tributario. Le sanzioni non si trasformano tuttavia, solo per questo, in tributi.

²⁸ Le sanzioni pecuniarie si collocano nel novero delle entrate pubbliche dovute dal soggetto responsabile di un illecito. La funzione della sanzione è pertanto afflittiva, e ciò la distingue dal tributo, che, come dirò meglio nel testo, trova il suo presupposto nel compimento di un fatto che non costituisce un illecito.

²⁹ Si parla, in tal caso, di “prestiti forzosi”, nei quali lo Stato, debitore nei confronti di un determinato soggetto, evita l'esborso alla scadenza originariamente pattuita mediante l'assegnazione al creditore di un titolo a termine, da rimborsare, appunto, più in là nel tempo.

Ne consegue che il soggetto il quale dovrebbe ottenere oggi la somma di 100 riceve, al posto di quest'ultima, un titolo di credito che gli permetterà di incassare, alla scadenza prevista dall'ente, la stessa somma (100), maggiorata di un interesse per il prestito.

Quest'ultima operazione è denominata “forzosa” in quanto il creditore vorrebbe ottenere immediatamente quanto gli spetta, mentre è costretto, *ex lege*, ad attendere.

³⁰ Attraverso l'esproprio, l'ente pubblico espropriante non acquisisce somme di denaro, ma beni in natura, per ragioni di pubblico interesse. Gli espropri rappresentano pertanto, in questa prospettiva, entrate non monetarie (ma pur sempre entrate).

A tali acquisizioni si contrappone, a carico dell'ente espropriante, l'obbligo di indennizzare il soggetto espropriato, il quale, in conseguenza dell'attività pubblica, subisce il depauperamento del proprio patrimonio.

Con riguardo alle entrate testé menzionate, lo schema di funzionamento non dipende dalla manifestazione di volontà del soggetto chiamato al pagamento³¹; quest'ultimo non versa una determinata somma "perché gli piace" oppure perché "ha deciso di farlo", ma perché è costretto a pagare in assetto, appunto, di "coattività".

Se portiamo l'attenzione, ad esempio, sulle sanzioni pecuniarie, notiamo come l'obbligazione non dipenda in alcun modo dalla manifestazione di volontà del soggetto che ha violato la legge o che ha infranto un regolamento, né tanto meno è conseguenza del suo gradimento o di qualsiasi altra forma di accettazione di quel peso economico.

Voglio dire che nessuno concorda con la Pubblica amministrazione la sanzione che gli dovrà essere irrogata a fronte di un determinato fatto illecito, così come, per rimanere agli esempi, l'esproprio non deve essere benaccolto a colui che lo subisce. La stessa conclusione vale per i prestiti forzosi, dei quali lo Stato si avvale, talvolta, in presenza di particolari situazioni di crisi economica.

I tributi non vanno poi confusi con le entrate "di diritto privato"³², le quali consistono in somme di denaro incamerate dall'ente pubblico attraverso l'instaurazione di rapporti modellati sulla disciplina civilistica, anche se in questo caso una delle parti (l'ente, appunto) ha natura pubblica ed è un soggetto di diritto pubblico.

Nel caso delle entrate di diritto privato, l'ente impositore si pone al livello di un qualsiasi altro operatore economico e diviene parte di rapporti giuridici dominati dalla manifestazione di volontà dei contraenti³³. Detto altrimenti,

³¹ Il lettore rifletta sul caso delle sanzioni pecuniarie dovute all'ente pubblico sulla base della violazione di una norma di legge o di un regolamento. Se Tizio, titolare di un ristorante, somministra alimenti scaduti e viene sanzionato dalla Polizia municipale, il Comune ottiene un'entrata pubblica che non ha connotazione tributaria e che trova la propria fonte genetica nella violazione di una regola. Qui l'entrata pubblica è strettamente collegata ad un illecito amministrativo (che può avere, tra l'altro, anche conseguenze penali). È evidente che una situazione analoga la si otterrebbe anche qualora Tizio violasse una disposizione fiscale: con l'accertamento di tale fatto, l'Ente pretenderebbe non soltanto il versamento del tributo evaso, ma anche il pagamento di una sanzione pecuniaria (che i tributaristi chiamano "sanzione tributaria"), la cui fonte genetica è da ricondurre, di nuovo, ad un illecito amministrativo.

³² Sarebbe corretto parlare, in questi casi, di entrate "pubbliche" "di diritto privato". L'aggettivo "pubbliche" esprime la natura (pubblica, appunto) dell'ente cui il gettito è destinato. Il riferimento al "diritto privato", per contro, esprime la natura del mezzo (privatistico, appunto), impiegato per ottenere quella risorsa.

Con l'espressione "entrate pubbliche di diritto pubblico", invece, ci si riferisce, di regola, a somme di denaro spettanti ad un ente pubblico, ma generate nell'ambito di rapporti che sono – lo ribadisco – pubblicistici.

³³ Il lettore rifletta, ad esempio, sulla emissione di titoli pubblici (BOT, BTP), oppure sulla locazione o sulla vendita di immobili appartenenti allo Stato. Si tratta di rapporti giuridici

l'ente pubblico loca e affitta i beni dei quali è proprietario; incassa i dividendi che scaturiscono dalla sua partecipazione in società commerciali; si procura interessi attivi attraverso la concessione di prestiti; ottiene i compensi per i servizi erogati sul mercato allo stesso modo di qualsiasi persona fisica, società o ente privato. In tali casi, lo Stato non si colloca, pertanto, in posizione di superiorità rispetto al cittadino e non agisce attraverso la spendita dei poteri che la legge gli ha conferito. Al contrario, l'ente impiega lo strumento contrattuale senza distinzione rispetto a quanto potrebbe fare ciascuno di noi.

1.4. *I tributi*

Nel comparto delle entrate pubbliche si collocano anche i tributi, i quali sono dovuti per legge sulla base di presupposti (vale a dire fatti, situazioni, operazioni) di matrice economica, diversi, tuttavia, rispetto a quelli individuati nel precedente paragrafo con riferimento alle altre entrate di diritto pubblico.

Nel caso del "tributo", l'obbligazione non assume a proprio fondamento un fatto illecito, perché altrimenti non si riuscirebbe a comprendere la differenza rispetto alla sanzione pecuniaria³⁴. Anche nei casi di conclamata evasione fiscale, l'Amministrazione finanziaria agisce nei confronti del contribuente sia per il recupero del tributo originariamente non versato, sia per l'irrogazione della sanzione. Ma il tributo non è in tal caso dovuto da quel contribuente a fronte della violazione di legge, bensì sulla base del fatto economico posto in essere e, per qualche ragione, non dichiarato al Fisco.

Il tributo nemmeno può essere avvicinato allo schema del prestito forzoso, per l'evidente ragione che il suddetto prestito deve essere restituito, alla sua scadenza, dall'ente pubblico che ne ha beneficiato, mentre il tributo versato al Fisco è, di regola, stabilmente incamerato dall'Amministrazione finanziaria³⁵.

nei quali, come ho detto più in alto, lo Stato si muove in una dimensione squisitamente privatistica, secondo schemi operativi non diversi da quelli che, trovandosi in quelle condizioni, qualsiasi privato potrebbe adottare. Nessuno obbliga lo Stato ad emettere i titoli e nessuno lo obbliga, parimenti, a locare o a vendere beni. La determinazione in tal senso, peraltro, risponde all'interesse di acquisire risorse da destinare alla copertura di spese pubbliche.

³⁴ Si rifletta ancora sul caso del soggetto che abbia parcheggiato la propria auto in una zona nella quale la sosta è vietata. Tale soggetto non deve un tributo al Comune nel quale l'illecito è stato commesso, bensì una sanzione.

³⁵ Salvi i casi di pagamento indebito, per i quali, evidentemente, spetta il diritto al rimborso. Noti il lettore che, sia nel caso del rimborso del prestito forzoso, sia nel caso del rimborso di somme versate in eccesso, il contribuente riceve denaro dall'ente pubblico. Tra le due azioni esiste, tuttavia, una differenza abissale.

Nella prima (rimborso del prestito forzoso), il comportamento dell'ente pubblico fa parte

L'entrata tributaria è infine assai distante dal concetto di "esproprio", perché il depauperamento patrimoniale generato dal pagamento del tributo non prevede, a differenza del citato esproprio, alcun indennizzo³⁶.

Su di un punto vorrei, peraltro, richiamare l'attenzione del lettore: il tributo non costituisce un'entrata privatistica. Non c'è spazio, qui, per la volontà del contribuente, al quale non viene chiesto di accettare o non accettare il carico fiscale generato dai fatti economici che egli ha perfezionato. Il contribuente non paga l'IRPEF o l'IVA in quanto "desidera" effettuare tale versamento. Egli paga, invece, in quanto costretto dalla legge ad effettuare tale versamento, sotto minaccia della irrogazione di sanzioni (talvolta anche di carattere penale) e di esecuzione forzata da parte dei soggetti deputati alla riscossione dei tributi.

Pertanto, il tributo si connota inequivocabilmente sul fronte della "coattività": si paga perché "si deve" e non perché "si vuole".

Il termine "coattività" consente al lettore di capire che, a fronte di eventuali inadempimenti del contribuente, il Fisco potrà reagire, appunto, con "la forza"³⁷, fino all'espropriazione di beni appartenenti al contribuente medesimo o a soggetti che abbiano intrattenuto con quest'ultimo particolari rapporti³⁸. La coattività rappresenta quindi una delle chiavi di lettura dei fenomeni tributari, ancorché esistano, soprattutto nel campo della fiscalità delle imprese commerciali, tributi che il soggetto passivo versa "volontariamente" al fine di procurarsi particolari effetti³⁹.

del rapporto e rappresenta, rispetto allo schema del prestito, un passaggio fisiologico.

Nella seconda (rimborso del tributo indebitamente versato), l'ente pubblico deve restituire una somma in quanto c'è stato un errore nell'adempimento dell'obbligazione.

³⁶ La giurisprudenza ha talvolta riconosciuto, recentemente anche in sede penale, la natura tributaria dei contributi previdenziali, i quali devono essere corrisposti dal datore di lavoro, (a) per legge, (b) a fronte del pagamento di una retribuzione (dunque, a fronte di un fatto economico certamente non illecito) e (c) indirizzati a fini sociali. Mettendo da parte quest'ultimo aspetto, che reputo irrilevante ai fini della determinazione della natura tributaria di una pubblica entrata, non c'è dubbio che, sulla base dei primi due, la configurazione del contributo previdenziale alla stregua di un tributo poggia su solide basi. Certamente, visti da un certo punto di vista, si può dire che questi "tributi" presentano una nota di specialità, non fosse altro che essi non sono dovuti a un ente pubblico territoriale, ma ad un ente previdenziale. Ma, superato quest'aspetto, non mi sembra che la qualifica di tributo possa essere messa in discussione.

³⁷ Qui intesa, ovviamente, in senso giuridico, quale strumento di coazione, non già in senso di brutale esercizio fisico.

³⁸ Vedi al riguardo quanto dirò più avanti a proposito della coobbligazione. Può accadere, invero, che, per il debito d'imposta riferibile a Tizio, sia tenuto a rispondere anche Caio, senza la necessità che il fatto economico sia direttamente realizzato da quest'ultimo.

³⁹ Si consideri l'esempio di una società commerciale, proprietaria di un bene iscritto in bilancio a 10 ma dotato di un valore corrente sul mercato pari a 50. Esistono situazioni nelle

In conclusione, il tributo non dipende dalla manifestazione di volontà del soggetto passivo, non presuppone il compimento di un illecito e richiede, come più volte rilevato, un qualche contatto con situazioni economicamente apprezzabili.

Queste situazioni si possono individuare con maggiore facilità se solo si riflette sulla distinzione che è comunemente operata con riferimento ai tributi, dove le entrate denominate “tasse” sono sistematicamente contrapposte, in tutti i manuali, a quelle denominate “imposte”.

1.5. *Le tasse, le imposte e le situazioni economiche di riferimento*

Si parla di “tasse” per indicare i tributi caratterizzati da una *ratio* commutativa. Con questa espressione, intendo riferirmi alle situazioni nelle quali il versamento di una determinata somma di denaro è agganciato a una prestazione dell’ente pubblico, la quale può consistere anche nello svolgimento di una funzione amministrativa o giurisdizionale⁴⁰.

È sufficiente recarsi nel mercato di una qualsiasi città per rendersi conto che gli operatori presenti in quel luogo, per garantirsi la disponibilità di una superficie nella pubblica piazza, sono tenuti al pagamento di un tributo denominato, appunto, “tassa di concessione”.

Parimenti, se Mario Rossi intende ottenere il passaporto, egli deve assoggettarsi, a fronte del rilascio del documento, a una tassa. E la stessa cosa vale

quali tale società è ammessa per legge alla rivalutazione civilistica e fiscale del bene, con pagamento di un’imposta su base, appunto, volontaria. Qui l’imposta dipende, come rilevato, da una scelta del contribuente. È chiaro, però, che, una volta manifestata la volontà in tale senso, il rapporto giuridico con il Fisco è, di nuovo, regolato dalla legge.

⁴⁰ Qualora Tizio, residente in Italia, debba recarsi negli Stati Uniti e necessiti, conseguentemente, del passaporto, Tizio dovrà richiedere il rilascio di tale documento alla Questura. Per tale rilascio, Tizio è tenuto a pagare una tassa per la concessione del passaporto. Tizio non paga la tassa in ragione del proprio reddito o del proprio patrimonio, bensì in ragione della controprestazione dell’Ente pubblico. Per questo taluni affermano che le tasse non debbono confrontarsi con il principio della capacità contributiva.

Allo stesso modo (e rimanendo nel campo degli esempi), se Caio intende esercitare attività di commercio ambulante, per la quale è necessario disporre di uno spazio pubblico nella piazza di un qualche Comune italiano, Caio dovrà richiedere all’Ente territoriale la concessione dell’area. A fronte di tale concessione, Caio verserà una tassa. Anche qui, il reddito e il patrimonio di Caio non contano.

Se Mario Rossi cita in giudizio Antonio Bianchi per vedersi riconoscere il risarcimento di un danno che lo stesso Bianchi gli avrebbe provocato, la sentenza pronunciata dal Tribunale dovrà essere assoggettata ad una tassa a fronte dell’attività giurisdizionale svolta. Questa tassa, di nuovo, non dipende affatto dalla situazione reddituale o patrimoniale delle parti in causa.