

Parte I

I PRINCIPI

IL DIRITTO TRIBUTARIO E I TRIBUTI

SOMMARIO: 1.1. La funzione del diritto tributario e il collegamento tra diritto ed economia. – 1.2. Il diritto tributario e la spesa pubblica. – 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, le altre entrate tributarie e le rispettive situazioni economiche di riferimento. – 1.6. Le implicazioni derivanti dalla qualificazione di una pubblica entrata quale entrata tributaria. – 1.7. Il ruolo svolto dalle aziende nell'applicazione dei tributi.

1.1. La funzione del diritto tributario e il collegamento tra diritto ed economia

Una delle possibili chiavi di lettura del diritto tributario va ricercata nel legame, assai stringente, tra la **connotazione giuridica della disciplina** e la **declinazione economica del suo oggetto**.

“Connotazione giuridica” significa che il lettore avrà a che fare, ad esempio, con principi, istituti, obblighi, obbligazioni, divieti, poteri, ricorsi, facoltà, oneri e così via. Ciò nella peculiare prospettiva di **intercettare e misurare i fatti economici sui quali esercitare il prelievo** e di selezionare i soggetti che, in un modo o nell'altro, di tali fatti si siano resi protagonisti.

La funzione del diritto tributario consiste proprio in questo: **determinare la ricchezza**, vale a dire individuarla e misurarla, per poi **qualificarla giuridicamente** in vista della **quantificazione del tributo** che su tale ricchezza deve gravare.

Il legame tra il diritto tributario e l'economia è, pertanto, strettissimo.

Da un certo punto di vista, si potrebbe sostenere che le aggregazioni sociali e l'economia vengono prima del diritto tributario, perché le persone, gli enti e in genere – potremmo dire – le “organizzazioni” o le collettività possono acquistare e vendere merci, scambiare materie prime, erogare servizi, sposarsi, procreare 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. Ciò potrebbe accadere, per esempio, nei casi in cui lo Stato procurasse le entrate necessarie al proprio sostentamento attraverso attività commerciali direttamente gestite, oppu-

re attraverso guerre (bottino) o confische, come del resto insegna la storia. In alcune situazioni, lo Stato potrebbe non avere la necessità di prelevare i tributi, in quanto dotato di risorse naturali (per esempio, petrolio o gas) in eccesso rispetto al proprio fabbisogno e suscettibili, pertanto, di essere esitate dall'ente pubblico sui mercati internazionali.

In astratto, pertanto, il tributo non serve per "fare impresa", giacché le organizzazioni sociali hanno la capacità di adattarsi al sistema nel quale si trovano, quale che sia, con riferimento a tale sistema, la struttura della fiscalità.

Tuttavia, da un diverso angolo di osservazione è dimostrato che il tributo rappresenta, fin dai tempi antichi, un **elemento caratterizzante il gruppo sociale** e incidente su ogni manifestazione di ricchezza.

I tributi si innestano così 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 possono trasformarsi in vere e proprie leve per l'orientamento delle scelte che la collettività è chiamata ad effettuare. Oggigiorno non esiste settore della vita sociale nel quale si possa prescindere dal diritto tributario.

La nostra materia si occupa quindi di **ricchezze**, vale a dire della loro **individuazione, della loro determinazione e del loro regime giuridico**.

Su di un aspetto dobbiamo tuttavia intenderci.

Per applicare il tributo a un certo fatto economico (non importa se si tratti del reddito, del patrimonio, dell'occupazione del suolo pubblico, di una qualsiasi spesa per consumi o per investimenti), non è sufficiente che tale **fatto esista** – per così dire – "**in natura**". Servono **regole** (quindi disposizioni e, *de plano*, norme), le quali stabiliscano, appunto, chi debba pagare, in virtù di quale presupposto, su quale base imponibile, in quale momento dell'anno e attraverso quale tipologia di dichiarazione fiscale.

I fatti economici entrano in questo modo nella dimensione giuridica e sono "normati" o, se si vuole, "positivizzati" attraverso le **fonti** (leggi, atti aventi forza di legge, regolamenti) che si occupano di questo o di quel tributo. Il soggetto dotato del potere di imporre tributi (potestà impositiva) ha dunque il compito di scrivere regole in vista della selezione delle fattispecie da tassare e di quelle che, per contro, dovranno ricadere nell'area dell'esenzione¹.

¹ Un legislatore particolarmente attento alle classi sociali più deboli potrebbe far leva su imposte orientate alla massimizzazione del prelievo sui redditi più elevati, con la contestuale previsione di un'area di immunità dal prelievo per i redditi più modesti (c.d. "*no tax area*") e con esclusione delle case di abitazione dai tributi patrimoniali. Al contrario, una linea politica maggiormente attenta alle esigenze delle classi più agiate potrebbe ipoteticamente far leva su imposte reddituali più diffuse, largamente distribuite tra i contribuenti secondo schemi di maggiore uniformità, magari con aliquote più miti da applicare, però, anche sulle basi imponibili più basse, oppure su una più consistente tassazione dei consumi di *routine* o sulla riduzione dei tributi successori.

L'attività di selezione dei fatti economici da assoggettare al prelievo avviene quindi attraverso le disposizioni che si occupano di questo o di quel tributo. Queste disposizioni confluiscono nella cosiddetta **parte speciale** della nostra materia, vale a dire in quel settore nel quale si esaminano, appunto, le caratteristiche dei singoli tributi².

Ciascuna disciplina della parte speciale individua situazioni connotate sul piano economico e capaci di esprimere idoneità alla contribuzione. Essa collega a tali situazioni (vale a dire al reddito, al patrimonio, ai consumi eccetera) taluni effetti, ad esempio sotto forma di obbligo di tenuta delle scritture contabili, di redazione di un bilancio, di emissione di una fattura, di presentazione di una dichiarazione e di versamento di una somma di denaro.

I tributaristi si occupano pertanto della determinazione della ricchezza rilevante ai fini del prelievo, 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 materia. È tenuto altresì a considerare che, nella fase della determinazione della ricchezza, si prospettano **esigenze** da contemperare, quali la semplicità, la certezza del diritto, la facilità di controllo e così via.

I **concetti economici** e i **concetti giuridici** possono peraltro manifestare significative differenze (per esempio, ciò che costituisce "reddito" in economia potrebbe non essere "reddito" per il diritto), con l'ulteriore conseguenza che possono presentarsi differenze tra la **ricchezza realmente esistente**, la **ricchezza visibile** e la **ricchezza tassabile**³.

² Come l'IRPEF, l'IRES, l'IVA, l'IRAP, l'IMU, l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e sulle donazioni, le accise (dal latino *accidere*, "cadere sopra") e i tributi doganali.

³ Per esempio, negli accertamenti fiscali basati sul tenore di vita del contribuente, l'Amministrazione finanziaria può tassare soltanto la ricchezza che riesce a vedere attraverso i consumi e gli investimenti del soggetto. Qualora i consumi e gli investimenti rimangano nascosti (per esempio mediante l'ausilio di prestanome, *trust*, società commerciali o altre strutture intermedie), nessuna tassazione sarà possibile.

Talvolta il **tenore di vita** di Tizio o di Caio può lasciare tracce evidenti, come nell'ipotesi in cui il contribuente impieghi la ricchezza non dichiarata nell'acquisto di beni iscritti in pubblici registri (automobili, imbarcazioni, motociclette), oppure in catasto (ville, palazzi). La stessa cosa vale per la stipulazione di polizze assicurative o per l'acquisto di titoli, trattandosi di contratti che permettono di risalire 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'im-

In conclusione: i fatti economici s'inseriscono nel circuito del diritto tributario attraverso l'operazione di selezione della quale ho detto più in alto, che vede come protagonista il soggetto (Stato o altro ente) dotato della potestà impositiva (legislatore), con tutti i limiti che caratterizzano tale situazione. Non esiste pertanto un'automatica sovrapposizione tra arricchimenti apprezzabili "in concreto" e ricchezze tassabili per il diritto tributario.

1.2. Il diritto tributario e la spesa pubblica

Come ho detto nel precedente paragrafo, il diritto tributario presenta numerosi punti di contatto con l'economia e la funzione del tributo consiste essenzialmente nell'assicurare l'entrata di denaro allo Stato ed agli altri enti territoriali per il soddisfacimento di bisogni collettivi. **L'individuazione dei citati bisogni collettivi non spetta tuttavia al diritto tributario, ma alla politica.** I politici scelgono, attraverso gli organismi previsti dalla Costituzione, quali spese sostenere (per esempio, l'istruzione, la giustizia, la sanità eccetera) e come finanziarle.

Nell'ottica del finanziamento della spesa pubblica, il lettore può cogliere la differenza tra la c.d. "fiscalità" ed i **tributi**, nel senso che la prima (fiscalità) riguarda, in generale, l'insieme delle entrate e delle spese pubbliche, mentre i secondi (i tributi) rappresentano una parte delle suddette entrate. Si profila pertanto una netta distinzione tra **entrate fiscali** ed **entrate tributarie**, in quanto – come ho già avuto modo di dire – una collettività potrebbe essere nella condizione di fronteggiare le proprie esigenze economiche avvalendosi di entrate non tributarie e tuttavia, per quanto testé detto, "fiscali".

Per queste ragioni, il diritto tributario è, fondamentalmente, un **diritto delle "entrate pubbliche"**, 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: la sua natura non dipende dal fatto che, suo tramite, l'ente impositore (Stato, Regione o Comune) abbia finanziato una tipologia di spesa piuttosto che un'altra. Aggiungo che l'entrata non perde il suo carattere di entrata tributaria in ragione dell'**oculatezza della spesa** o del

posta, sono in grado di esprimere cifre ragguardevoli. Alcuni investimenti possono essere con difficoltà ricondotti a questo o a quel contribuente, perché la realtà è ricca di situazioni nelle quali le ricchezze sono intestate a prestanome, teste di paglia, pupazzi di vario ordine e grado, i quali **ostacolano l'emersione della reale situazione economica**. Il dato economico fa fatica, talvolta, ad emergere attraverso il diritto, a dimostrazione del fatto che **la legge non è onnipotente**.

suo **gradimento da parte dei contribuenti**. In altre parole, e per esempio, il tributo rimane tale anche se destinato alla copertura del costo di costruzione di un'opera inutile o incompiuta, oppure se destinato, in una comunità composta anche da pacifisti, a spese militari.

In quest'ottica si può pertanto cogliere la differenza tra il diritto tributario, che si occupa di una parte delle pubbliche entrate, e il **diritto finanziario**, che esamina l'attività degli enti impositori anche dal punto di vista dell'impiego del gettito.

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 europea⁴.

La **spesa pubblica** è sostenibile se esistono, sullo sfondo, **tributi capaci di alimentarla**. Con l'espressione "spesa pubblica" intendo riferirmi al finanziamento dei costi sostenuti dall'ente per l'erogazione di beni e di servizi fondamentali per il gruppo sociale, come la sanità, la giustizia, l'istruzione, la ricerca scientifica, la protezione civile eccetera. Si profila così un evidente, reciproco **condizionamento tra spese pubbliche e pubbliche entrate**, nel senso che gli amministratori nazionali o locali possono impegnare fondi (*ergo*, finanziarie servizi pubblici) a condizione che essi possano, sia

⁴ Sia chiaro: nessuno paga il tributo con il sorriso sulle labbra. Questo è evidente. Ma di certo i tributi si pagano più volentieri quando scuola, sanità, giustizia, trasporti, sicurezza eccetera funzionano in modo decoroso. Meno volentieri quando fronteggiano sprechi e privilegi.

La storia offre numerosi esempi di **rivolte** e di **rivoluzioni** innescate da ragioni fiscali a fronte di tributi percepiti dall'opinione pubblica come ingiusti o inutili. Sono frequenti, anche ai nostri tempi ed anche sul piano internazionale, i casi di **obbiezione (o disobbedienza) fiscale**.

Gli obbiettori fiscali non nascondono la propria ricchezza e quindi non possono definirsi, tecnicamente, evasori. Essi tuttavia si rifiutano di pagare la quota del tributo riferibile al finanziamento di spese pubbliche che essi reputino immorali in base alla propria, personale scala di valori. Per esempio, in un contesto nel quale lo Stato intenda acquistare, all'interno di un ben delineato programma d'investimenti, un certo numero di aerei da combattimento F35, il contribuente che abbia particolarmente a cuore le sorti dell'umanità e la protezione della persona potrebbe rifiutarsi di pagare l'imposta sul reddito rapportata all'incidenza di tali spese militari sul totale della spesa pubblica. La stessa cosa potrebbe accadere nel caso delle spese mediche sostenute per l'interruzione volontaria della gravidanza (aborto).

L'obbiezione fiscale riguarda dunque, per un verso, il **rapporto tra il contribuente e il potere politico** (l'autorità). Per altro verso, riguarda la declinazione del potere individuale di sindacato sulla qualità della spesa: sindacato, questo, che, se esercitato ad ampio spettro, potrebbe generare una paralisi nell'acquisizione di mezzi monetari e, per conseguenza, seri pericoli al meccanismo di funzionamento della macchina pubblica. Si potrebbe dire che l'obbiezione fiscale non attiene precisamente al fenomeno tributario, bensì alla questione, tutta politica, della destinazione del gettito.

pur in previsione, programmare un certo flusso di risorse. L'art. 81, comma 3, Cost., stabilisce al riguardo che «Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte».

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 può contare non soltanto sulle entrate di carattere tributario delle quali dirò nei successivi paragrafi (imposte, tasse, contributi, monopoli), ma anche su entrate di altra natura, riconducibili ora a schemi pubblicistici, ora a schemi privatistici.

Quando parlo di **entrate pubbliche "diverse dal tributo"** intendo riferirmi a situazioni nelle quali lo Stato si garantisce l'acquisizione di risorse movendosi non già in situazione di parità rispetto al soggetto al quale è richiesto il pagamento, bensì in una posizione di supremazia, la quale gli consente di sanzionare, imporre prestiti o espropriare beni. Sanzioni, prestiti forzosi ed espropriazioni rappresentano, nel contesto del nostro ragionamento, entrate pubbliche non tributarie.

Per quanto riguarda le **sanzioni pecuniarie**, esse si collocano nel raggruppamento delle entrate pubbliche il cui peso grava sul soggetto che si sia reso responsabile di un **illecito**. Il presupposto della sanzione consiste nella violazione di una regola, dimodoché il pagamento della somma di denaro risponde ad una funzione afflittiva: si impone un determinato pagamento per mortificare il soggetto che ha violato una determinata regola. In ciò sta la distinzione rispetto al tributo, il quale trova il proprio presupposto nella realizzazione di un fatto che non costituisce un illecito e la cui funzione non consiste nel penalizzare l'autore di quel fatto (funzione afflittiva), ma nel realizzare il concorso al sostenimento delle spese sostenute dall'ente pubblico nell'interesse della collettività. Insomma, **si paga il tributo perché si è titolari di una ricchezza oppure perché si riceve dall'ente un determinato servizio**, non già perché v'è stata la violazione di una legge o di un regolamento⁵.

Quanto ai **prestiti forzosi**, si tratta di risorse che lo Stato riesce a procurarsi evitando di sborsare, alla scadenza prestabilita, somme di denaro dovute a determinati contribuenti. Più che di una vera e propria entrata,

⁵ Le considerazioni qui sopra riportate con riferimento alle sanzioni pecuniarie, genericamente collegate a un fatto illecito, valgono anche per quelle che rappresentino la conseguenza di un **illecito fiscale**, dato che anche quest'ultimo poggia sulla violazione di una regola (per esempio, la mancata presentazione di una dichiarazione entro il termine previsto dalla legge oppure la deduzione di costi per i quali la legge abbia stabilito l'indeducibilità).

pertanto, si tratta di una mancata uscita, che può essere comunque annoverata tra le pubbliche risorse in quanto, suo tramite, lo Stato si astiene da un nuovo indebitamento oppure evita l'incremento dell'indebitamento preesistente, con conseguenze che sono lapalissiane anche dal punto di vista dell'aggravio degli interessi passivi.

Il lettore immagini il caso nel quale l'ente pubblico, debitore nei confronti di Tizio, possa evitare, in virtù di una legge, il pagamento di quella somma di denaro mediante assegnazione al proprio creditore di un titolo a scadenza futura, con conseguente posticipazione dell'adempimento dell'obbligazione. Gli effetti di quest'ultima fattispecie sono chiari: il creditore non riceve il denaro che gli spetta e ottiene, in luogo del citato denaro, un titolo che gli permetterà di incassare, in futuro, la stessa somma maggiorata di un interesse per il prestito.

Dietro a questi schemi si prospetta, in qualche modo, un finanziamento. Si tratta, tuttavia, di un finanziamento imposto da un atto dell'autorità (la legge). Ed è per questo motivo che le operazioni così caratterizzate sono denominate "forzose". L'aspetto *clou* del prestito forzoso è pertanto rappresentato da una modifica, per legge, dei termini originariamente previsti per l'adempimento dell'obbligazione. In altre parole, il credito del soggetto privato è liquido ed esigibile, cosicché il creditore potrebbe agire esecutivamente nei confronti dell'ente pubblico debitore. Tuttavia quest'ultimo può sottrarsi all'adempimento in virtù di una disposizione di legge la quale, per l'appunto, gli consente tale comportamento⁶.

Per quanto riguarda le entrate ottenute attraverso l'**espropriazione**, va segnalato come l'ente espropriante non acquisisca somme di denaro, ma beni in natura, per ragioni di pubblico interesse. Gli espropri rappresentano dunque, in questa prospettiva, **entrate non monetarie** (ma pur sempre entrate).

Evidentemente non si tratta di un'entrata incardinata in un'obbligazione pecuniaria, bensì di una risorsa consistente nell'ablazione del patrimonio del soggetto che subisce il procedimento. A tali acquisizioni si contrappone, a carico dell'ente espropriante, l'obbligo di indennizzare il soggetto espropriato.

Il lettore noti che, con riguardo alle entrate pubbliche sin qui menzionate, lo schema di funzionamento **non** dipende affatto dalla **manifestazione di volontà** del soggetto chiamato al pagamento; quest'ultimo non versa l'importo dovuto a titolo di sanzione perché "gli piace", perché "ha unila-

⁶ Non si confonda con il prestito forzoso il **ritardo nel pagamento**, da parte dello Stato o di altri enti pubblici, di forniture di beni e di servizi. In questi casi, il ritardo nell'adempimento dell'obbligazione non mette radici in una previsione normativa, ma nel comportamento degli uffici amministrativi. Detto altrimenti, qui lo Stato è giuridicamente inadempiente, mentre il medesimo inadempimento non si verifica qualora lo slittamento dei termini di pagamento sia previsto da una disposizione.

teralmente deciso di farlo” oppure perché “trova conveniente farlo”, ma perché è costretto a comportarsi in quel modo, trovandosi, per l'appunto, in **posizione di soggezione** rispetto all'ente dotato del potere sanzionatorio. Nessuno subisce il procedimento sanzionatorio oppure il procedimento di espropriazione con gioia e ammirazione nei riguardi dell'ente pubblico; del pari, nessuno esulta qualora, allo spirare del termine previsto per il pagamento di una determinata somma, tale termine sia modificato per legge a favore del debitore.

In tutti i casi qui sopra rappresentati, l'acquisizione delle risorse da parte dell'ente pubblico **non dipende dalle determinazioni del soggetto** che abbia violato una legge o che abbia infranto un regolamento, oppure da parte del soggetto che si trovi, suo malgrado, a prestare somme allo Stato o che sia sottoposto a procedimento ablatorio. Insomma, si tratta di risorse legate da qualsiasi forma di gradimento, accettazione o condivisione da parte del soggetto che ne sopporta il peso economico.

I tributi non vanno poi confusi con le **entrate di diritto privato**, le quali consistono in somme di denaro incamerate dall'ente 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.

Sarebbe più corretto parlare, in tali situazioni, di **entrate pubbliche di diritto privato**. L'aggettivo “pubbliche” esprime la natura (pubblica, appunto) dell'ente destinatario del gettito. Il riferimento al diritto privato, per contro, indica la declinazione del mezzo (privatistico, come detto), impiegato per ottenere quella risorsa. Con l'espressione “**entrate pubbliche di diritto pubblico**”, invece, ci si riferisce, come visto più in alto, a somme di denaro spettanti ad un ente pubblico, ma generate nell'ambito di rapporti che sono – lo ribadisco – pubblicistici.

Rientrano in quest'ultimo raggruppamento (di entrate pubbliche di diritto pubblico) anche i **tributi**. Dietro al tributo v'è un'obbligazione (nel caso specifico, un'obbligazione pecuniaria), il cui presupposto consiste non già nel compimento di un illecito o in un finanziamento, bensì nella realizzazione di un **fatto economico** ascrivibile al soggetto passivo⁷.

In conclusione: **i tributi fanno parte delle entrate pubbliche, ma non ogni entrata pubblica deve per considerarsi un tributo**⁸.

⁷ Affinché si possa configurare un tributo non è tuttavia sufficiente la fonte legale dell'obbligazione, dovendosi riscontrare – come testé evidenziato – un'entrata (*ergo*, un incremento del patrimonio) a favore dell'ente. Non costituiscono pertanto tributi i risparmi di spesa (*spending review*), che pure incidono sul bilancio dello Stato e degli altri enti pubblici senza tradursi, però, in entrate, vale a dire nell'acquisizione di denaro.

⁸ Nel caso delle entrate pubbliche 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 contraenti. In altre parole, l'ente pubblico loca e affitta

1.4. I tributi

I tributi vanno pagati sulla base di **presupposti di matrice economica** individuati dalla legge e diversi, tuttavia, da quelli segnalati nel precedente paragrafo con riferimento alle altre entrate di diritto pubblico.

Come si è visto, nel caso del tributo, l'obbligazione non assume a proprio fondamento un fatto illecito⁹ e nemmeno può essere avvicinata allo schema del prestito forzoso¹⁰. Il tributo è inoltre assai distante dal concetto di esproprio, perché il depauperamento patrimoniale che si realizza in capo al contribuente non prevede, a differenza del citato esproprio, alcun indennizzo¹¹.

i beni dei quali è proprietario; riceve denaro in prestito attraverso l'emissione di titoli (BOT) e paga gli interessi ai propri finanziatori; possiede partecipazioni in società ed incassa i dividendi che scaturiscono da tali rapporti; vende i propri beni; 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 in posizione di superiorità rispetto al cittadino e non agisce attraverso i 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.

⁹ È vero che, di fronte all'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 realizzato ed assunto dalla stessa legge quale presupposto per la tassazione.

¹⁰ Ciò 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 dal contribuente è **stabilmente acquisito** dall'Amministrazione finanziaria, fatti salvi i casi di pagamento indebito, per i quali, evidentemente, v'è diritto al rimborso.

Il lettore osservi che, sia nella fattispecie del rimborso del prestito forzoso, sia in quella del rimborso di somme versate in eccesso, il contribuente riceve denaro dall'ente pubblico. Tra le due dazioni esiste, tuttavia, una differenza abissale.

Nella prima (rimborso del prestito forzoso), il comportamento dell'ente pubblico è fisiologico rispetto al rapporto giuridico esistente tra chi presta e chi riceve il prestito. Nella seconda (rimborso del tributo indebitamente versato), l'ente pubblico deve restituire perché c'è stato un errore nell'adempimento dell'obbligazione, dato che qualcuno ha versato una somma superiore a quella dovuta.

¹¹ La giurisprudenza ha talvolta riconosciuto 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 non illecito) e (c) indirizzati a fini sociali. Mettendo da parte quest'ultimo aspetto, che reputo irrilevante ai fini dell'individuazione 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 poggi su solide basi.

Certamente: da un certo punto di vista si può dire che questi "tributi" presentano una nota di specialità, trattandosi di somme non spettanti ad un ente pubblico territoriale, ma ad un ente previdenziale. Ma, superato quest'aspetto, non mi sembra che la qualifica di tributo suddetta possa essere messa in discussione.

Sia chiaro che **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 il tributo in quanto egli "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.

Il tributo si connota pertanto, ed inequivocabilmente, sul fronte della **coattività**: si paga perché "si deve" e non perché "si vuole"¹². Voglio dire che, similmente a quanto si verifica con riferimento ad altre entrate pubbliche, nell'applicazione del tributo si percepisce la **forza** che sprigiona dall'**autorità** politico-amministrativa. La politica scrive le regole e indica chi deve pagare il tributo, su quale base imponibile, in quale misura e così via. L'Amministrazione dà poi attuazione alle suddette regole, richiedendo il versamento del tributo qualora esso non sia stato versato secondo le modalità e nei tempi previsti dalla legge.

In un numero consistente di casi, **i tributi sono applicati attraverso le aziende**, perché le aziende sono, ad un tempo, erogatrici di ricchezza e acquisitrici di consumi. Erogano ricchezza, sotto forma di redditi, nel momento in cui remunerano i fattori produttivi e distribuiscono il proprio valore aggiunto tra dipendenti, fornitori, finanziatori e soci. Acquisiscono per contro consumi quando, nel cedere i beni o nel prestare i servizi che formano l'oggetto della loro attività, soddisfano le esigenze del mercato.

Per incamerare il gettito, il legislatore si serve, pertanto, di queste strutture (le aziende, appunto), sfruttando l'organizzazione di mezzi e di persone della quale tali aziende dispongono. In termini assai semplici, si potrebbe dire che le **aziende** funzionano – in chiave economica – come **esattori dei tributi**, secondo gli schemi che avrò modo di descrivere più avanti, in particolare nei capitoli nei quali mi occuperò delle ritenute alla fonte e dell'IVA.

In conclusione, il tributo non dipende dalla manifestazione di volontà del soggetto passivo; non presuppone il verificarsi di un illecito; richiede, come più volte rilevato, il contatto con situazioni apprezzabili dal punto di vista economico.

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 a quelle denominate "**imposte**".

¹² Esistono peraltro, soprattutto nel comparto dedicato alla tassazione delle aziende, tributi che il contribuente passivo versa **volontariamente**, su base opzionale, al fine di garantirsi la produzione particolari effetti.

1.5. Le tasse, le imposte, le altre entrate tributarie e le rispettive situazioni economiche di riferimento

Si parla di “tasse” per indicare i tributi caratterizzati da una logica (ragione o *ratio*) **commutativa**. Con questa espressione intendo riferirmi alle situazioni nelle quali il versamento di una determinata somma di denaro è agganziato a un comportamento dell’ente pubblico (un “fare” oppure, in termini ancora sfumati, una **controprestazione**), il quale può consistere anche nello svolgimento di una funzione amministrativa.

Chi paga una tassa riceve pertanto un servizio, una concessione oppure, in termini ancora largheggianti, un **vantaggio individuale** in qualche misura riconducibile all’attività dell’ente. Riceve, poi, in modo diverso dagli altri soggetti appartenenti alla comunità di riferimento, perché nello schema della tassa v’è l’idea della dimensione individualistica del rapporto, incentrata, in qualche modo, sul principio della **controprestazione**. Il contribuente paga e, in cambio, ottiene qualcosa, mentre chi non paga può essere in taluni casi escluso dal servizio. Tale esclusione può verificarsi ogni volta che il servizio pubblico è subordinato alla presentazione di una domanda individuale¹³.

Nello schema della tassa è pertanto immanente l’idea della “**controprestazione**”, che non va tuttavia confusa con quella di “prezzo” o di “corrispettivo”.

Il corrispettivo si colloca in un rapporto tra privati connotato dal bilanciamento delle prestazioni (*do ut des*, “do perché tu dia”). Invece l’ammontare della tassa non necessariamente copre il costo sopportato dall’ente per garantire quella prestazione. Inoltre, a differenza del corrispettivo, la tassa manifesta la propria **fonte genetica nella legge** ed è vincolata agli schemi funzionali tipici del diritto pubblico, non a quelli del diritto privato. Per intenderci, qualora in caso d’inadempimento dell’obbligazione la disciplina riguardante l’erogazione di taluni servizi pubblici prevedesse la risoluzione del contratto e il risarcimento del danno cagionato, si potrebbe sostenere che ci si sta avvicinando allo schema negoziale privatistico, non già a quello pubblicistico del tributo. A conclusione differente dovremmo tuttavia pervenire qualora, a fronte del suddetto, ipotetico inadempimento, fosse prevista l’irrogazione delle sanzioni e l’intervento del soggetto di regola deputato alla riscossione coattiva dei tributi (Equitalia).

¹³ Il lettore immagini la situazione del contribuente che chieda, per esempio, il rilascio del passaporto; che presenti istanza per essere autorizzato ad esercitare, sulla pubblica piazza e in uno spazio prestabilito, l’attività di commercio ambulante; che chieda la concessione per lo sfruttamento di una miniera; che domandi di usare per fini di lucro beni appartenenti al demanio marittimo (spiagge, arenili); che si rivolga al giudice per ottenere la condanna di un concorrente al risarcimento di un danno; che riceva dallo Stato un servizio pubblico (trasmissioni RAI).

La tassa non è pertanto un prezzo. Tra la “tassa” e il “prezzo pubblico” (o “tariffa”) esiste una sottile linea di separazione, con situazioni che, con diverse sfumature, si collocano proprio in quella zona intermedia, come è agevole comprendere se solo si rifletta sui servizi resi da talune imprese pubbliche statali o locali (Trenitalia, Poste, società deputate alla raccolta dei rifiuti; società deputate alla gestione dei servizi di trasporto mediante autobus, metrobuses, vaporette e così via).

Si parla invece di “**imposte**” quando il tributo è commisurato a **manifestazioni di ricchezza**, vale a dire alla presenza di **fatti economicamente valutabili**. Al verificarsi di tali fatti, e senza obbligo di controprestazione da parte dell’ente pubblico, qualcuno è per legge tenuto al pagamento di una somma di denaro.

I principali fatti economici ai quali è collegata l’applicazione di imposte sono rappresentati dai **consumi**, dal **reddito** e dal **patrimonio**. Sono invece presenti nel nostro ordinamento giuridico imposte sui consumi (l’IVA), sul reddito (l’IRPEF e l’IRES) e sul patrimonio (per esempio l’IMU, l’IVIE, l’IVAFE)¹⁴.

Pertanto, diversamente da quanto accade per la tassa, il pagamento dell’imposta non si accompagna ad una controprestazione da parte dell’ente pubblico. In altre parole, mentre la tassa “si paga perché si riceve” qualcosa, l’imposta va versata perché ci si trova nella condizione di **poter pagare**. In termini più netti: si paga l’imposta “perché si manifesta una ricchezza”.

Il riferimento al “poter pagare” evoca una situazione che esprime l’**idoneità** del soggetto all’effettuazione di quel pagamento. E tale idoneità potrebbe riferirsi ora al momento in cui la ricchezza è presente nel patrimonio giuridico del contribuente, ora nel momento in cui essa (ricchezza) è prodotta, ora nel momento in cui è trasferita o spesa.

Su queste basi si fonda la distinzione tra **imposte dirette** ed **imposte indirette**. Si tratta di una distinzione per molti aspetti imprecisa ed insoddisfacente, ma se non altro utile per leggere i bollettini delle entrate periodicamente stilati dal Ministero dell’economia e delle finanze (MEF).

Orbene, si considerano, per l’appunto, “**dirette**” le imposte che siano calate sulla ricchezza nel momento in cui (brutalmente) “*la si ha*” o nel momento in cui “*la si produce*”. In quest’ottica, rientrano in tale raggruppamento le imposte patrimoniali (IMU, IVIE, IVAFE), le imposte reddituali (IRPEF e IRES) e l’imposta sul valore di produzione netta (IRAP). Si considerano invece “**indirette**” le imposte che colpiscono la ricchezza non già nella sua fase genetica, bensì in occasione del suo consumo o del suo trasferimento ad altri soggetti. Sono pertanto repute “indirette” l’IVA, l’imposta di regi-

¹⁴ L’IMU è un tributo locale che colpisce gli immobili posseduti nel territorio italiano. L’IVIE e l’IVAFE sono tributi statali. L’IVIE grava sugli immobili situati all’estero. L’IVAFE, per contro, colpisce le attività finanziarie detenute all’estero.

stro, l'imposta sulle successioni e sulle donazioni, le imposte ipotecarie, catastali e di bollo.

Nella manualistica è talvolta prospettata anche la distinzione tra imposte periodiche e non periodiche, tra imposte ordinarie e straordinarie e finanche tra imposte ordinarie e imposte sostitutive.

Le **imposte periodiche** sono commisurate a indicatori di forza economica riferiti a un determinato arco temporale. È periodica l'imposta che colpisce una ricchezza che, per ragioni tecniche, è scomposta in segmenti cronologici e, sulla base di questi, tassata. In questo raggruppamento si collocano, per esempio, le imposte sul reddito. L'IRPEF e l'IRES sono infatti dovute dal contribuente in ragione del reddito determinato con riferimento al periodo d'imposta, che di regola coincide con l'anno solare¹⁵.

Alle imposte periodiche si contrappongono le **imposte non periodiche**, tra le quali rammento le **imposte d'atto**.

Dire che l'imposta è "d'atto" significa riconoscere che il tributo grava su una manifestazione di capacità economica non riferibile ad un arco temporale predeterminato, bensì ad un singolo, isolato fatto economico. Tra le imposte d'atto rientrano, per esempio, l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e l'imposta sulle donazioni. Si tratta di imposte gravanti su **atti solenni**, vale a dire su atti che, di regola, assumono una certa importanza nella vita del contribuente. Il lettore rifletta sulla fattispecie nella quale Tizio venda a Caio un appartamento, oppure sulla fattispecie nella quale Caio riceva in eredità titoli azionari o acquisti gioielli e mobilia per atto gratuito *inter vivos*. In questi casi, l'imposta non tiene conto della capacità contributiva globalmente manifestata dal contribuente nell'annualità in cui si perfezionano la compravendita, la successione *mortis causa* o la donazione. Non conta, in altre parole, che l'acquisto dei beni sia avvenuto in questa o in quella annualità. Conta, invece, che tale acquisto scaturisca da un atto: è l'atto che rende visibile quella ricchezza ed è dunque sulla base di quell'atto che si tassa l'operazione.

È intuitiva, a questo punto, la distinzione tra **imposte ordinarie e straordinarie**. Le prime sono caratterizzanti il sistema o, se vogliamo, inglobate

¹⁵ Il reddito rappresenta, in tale contesto, una entità frazionabile, suscettibile di ripartizione nel tempo. Si tratta di una ripartizione puramente convenzionale. In effetti, il reddito dovrebbe essere misurato con riferimento all'intero arco temporale nel quale si sviluppa la vita dell'impresa. Nel seguire quest'ultimo schema, peraltro, l'imposta non potrebbe essere applicata se non dopo la cessazione dell'attività, quando si sia definitivamente appurato che, attraverso quest'ultima (attività), si è realizzato un incremento patrimoniale (un "reddito", appunto). Per questi motivi, il reddito è misurato anno per anno, in modo da consentire che su tale entità economica si applichi, anche qui con carattere periodico, il tributo. Le imposte periodiche sono pertanto dotate di meccanismi i quali consentono, nel caso dell'emersione di **perdite**, di coordinare tali perdite con i redditi emersi in altre annualità.

nella sua struttura. Sono imposte stabili, innervate nel meccanismo di acquisizione delle risorse dell'ente pubblico. Le seconde (straordinarie) sono invece, per l'appunto, "fuori dall'ordinario". Si tratta di tributi spesso utilizzati per reagire a eccezionali situazioni di fabbisogno finanziario.

Assai rilevante è altresì la distinzione tra **imposte ordinarie** ed **imposte sostitutive**.

Queste ultime, come si capisce anche dall'aggettivo che le qualifica ("*sostitutive*"), stanno al posto di altri tributi di regola applicati con riferimento a taluni fatti economici. Le imposte sostitutive sono prelevate, pertanto, "in luogo" di altre imposte (che potremmo chiamare "*sostituite*"). Ciò per molteplici ragioni, tra le quali rammento, senza pretesa di completezza, la semplificazione del meccanismo impositivo oppure la volontà di colpire determinare ricchezze con aliquote diverse da quelle ordinarie¹⁶.

Le **imposte sostitutive non vanno confuse con le ritenute alla fonte**, anche se l'imposta sostitutiva può essere versata attraverso una ritenuta. "Versare un'imposta sostitutiva mediante ritenuta" significa che il pagatore trattiene dall'importo dovuto al creditore la cifra corrispondente al tributo e che tale importo è, in un secondo momento, versato all'ente impositore, secondo modalità previste dalle specifiche discipline di riferimento.

Possono darsi casi nei quali le imposte sostitutive devono essere versate direttamente dal soggetto passivo senza l'intervento di terzi (vale a dire senza ritenute). Il titolo del versamento (vale a dire la ragione per la quale si paga) risulta in queste fattispecie dai modelli (documenti di pagamento) che sono utilizzati per il perfezionamento di queste operazioni. In tali modelli il contribuente deve infatti indicare il **codice tributo**, il quale ha lo scopo di segnalare la causale del versamento. In questo modo, la Pubblica Amministrazione che riceve il denaro è in grado di conoscere non soltanto le generalità del pagatore, ma anche le ragioni (il titolo giuridico) per le quali quel pagamento è stato effettuato.

Di particolare importanza è infine la distinzione tra imposte personali ed imposte reali.

¹⁶ A tale riguardo il lettore consideri il caso dell'imposta sui mutui ipotecari contratti per l'acquisto della prima casa. Il contratto di mutuo dovrebbe essere assoggettato alle ordinarie imposte di registro, ipotecari e catastali. Tuttavia, per ragioni di semplificazione, di facilitazione dei controlli ed anche di agevolazione degli acquirenti, in luogo delle citate imposte si applica un'unica imposta sui mutui, sostitutiva – come detto – delle altre imposte indirette qui sopra richiamate.

Rientra nel raggruppamento delle imposte sostitutive anche il caso dei dividendi pagati da società di capitali a favore di soci persone fisiche che possiedano partecipazioni non qualificate (come dirò più avanti, le azioni o le quote si dicono "non qualificate" quando non superino determinate soglie di partecipazione agli utili e di partecipazione al capitale). Orbene, in questi casi, per ragioni di semplificazione, i dividendi sono assoggettati ad una imposta sostitutiva del 26% in sostituzione della ordinaria imposta progressiva (IRPEF) che, altrimenti, graverebbe sul reddito di quel soggetto.

Le **imposte personali** colpiscono la ricchezza tenendo conto della situazione nella quale il contribuente si trova. Le **imposte reali**, invece, gravano sulla ricchezza senza considerare le condizioni del soggetto chiamato al pagamento del tributo.

Entrambe le imposte colpiscono pertanto una ricchezza e gravano, in definitiva, su di un soggetto che è chiamato al pagamento. Solo che, nella determinazione della base imponibile oppure nella determinazione dell'ammontare del tributo, le imposte personali valorizzano la condizione economica del contribuente. Valorizzano, in altri termini, **particolari situazioni** che sono capaci di impoverire il contribuente¹⁷. Questo modello impositivo è del tutto estraneo alle cosiddette **imposte reali**, le quali colpiscono la ricchezza senza farsi carico della condizione personale del soggetto passivo¹⁸.

Il concetto di tributo non si esaurisce però nella contrapposizione tra tassa ed imposta. In verità, esistono altre tipologie di entrate tributarie, quali, ad esempio, i monopoli e i contributi. La loro caratteristica consiste nel fatto che, quanto ai **monopoli**, lo Stato riserva a se stesso lo svolgimento di una determinata attività e si pone, pertanto, nella condizione di modularne i prezzi in ragione dell'esigenza di finanziamento del proprio bilancio. Si pensi ai monopoli del lotto o dei tabacchi. Il tributo finisce in questi casi per incapsularsi nel costo della scommessa o nel prezzo dei beni alienati,

¹⁷ Rientra nel raggruppamento delle imposte personali, ad esempio, l'IRPEF. Questa imposta colpisce il reddito complessivo della persona fisica, ma tiene conto di particolari **spese** delle quali il soggetto è costretto a farsi carico in ragione della sua condizione individuale o familiare. Può trattarsi di spese mediche, di interessi passivi, di spese per i parenti o per il coniuge a carico, per la scuola o l'università dei figli e così via. A queste spese è data rilevanza, sul piano giuridico, sotto forma di **oneri** o di **detrazioni**. Gli oneri si deducono dal reddito, mentre le detrazioni vanno a scempero dall'imposta. La scelta di classificare una spesa tra gli oneri deducibili oppure tra le detrazioni d'imposta spetta al legislatore.

In questa prospettiva, dunque, il lettore ben può rendersi conto del fatto che, fissato in 100 il reddito di Tizio e di Caio, il primo potrebbe essere tenuto al pagamento di IRPEF in misura inferiore al secondo qualora il primo fosse: a) padre di famiglia con figli e coniuge a carico; b) indebitato presso una banca con mutuo ipotecario acceso per l'acquisto della prima casa; c) ammalato e costretto, per conseguenza, a sobbarcarsi ingenti spese mediche per visite specialistiche.

¹⁸ Rientra nel raggruppamento delle imposte reali, per esempio, l'IVA, quale tributo gravante sul consumo di beni o sulle prestazioni di servizi. Nel momento in cui il consumatore acquista un determinato bene, egli è costretto a pagare anche l'imposta inglobata nel prezzo, che è dovuta a prescindere dalle condizioni personali del consumatore-contribuente. Insomma, lo Stato incamera l'IVA senza differenziare i contribuenti in ragione della loro specifica situazione economica. Il consumatore è, brutalmente, un consumatore, anche se per il perfezionamento di un determinato acquisto si è indebitato, ha rubato, ha chiesto l'elemosina ed anche se egli si trova a capo di un nucleo familiare numerosissimo.

cosicché il monopolio assomiglia ad una vera e propria imposta sull'attività o sulla vendita.

Quanto ai **contributi**, invece, si tratta di tributi che sono dovuti da taluni soggetti in relazione alla particolare utilità che questi ultimi ricavano dall'effettuazione di un'opera pubblica. Si rifletta, ad esempio, sulle somme che devono essere versate a determinati consorzi da parte di coloro i quali risiedono in aree che i citati enti sottopongono periodicamente a monitoraggio e a bonifica.

I contributi qui sopra citati non vanno confusi con i **contributi previdenziali e assistenziali**, che alcuni scrittori collocano nell'area della c.d. "parafiscalità". I contributi dovuti, ad esempio, dal datore di lavoro, si cristallizzano in obbligazioni pecuniarie nei confronti degli enti previdenziali e assistenziali ed hanno la funzione di consentire, alla conclusione della vita lavorativa del dipendente, l'erogazione di una pensione. Anche i titolari di attività economiche possono essere obbligati al versamento di contributi in vista delle successive prestazioni pensionistiche. In casi di necessità (per esempio, infortunio sul lavoro, maternità, disoccupazione, cassa integrazione e così via), i citati contributi servono al finanziamento di indennità a favore del lavoratore dipendente, le quali possono sostituirsi o aggiungersi, a seconda delle situazioni, all'ordinaria retribuzione.

Taluni ritengono che i contributi previdenziali rappresentino **tributi speciali**, anche se essi sono destinati a soggetti diversi dallo Stato o dagli enti pubblici territoriali¹⁹.

Il nostro sistema impositivo conosce anche i cosiddetti **tributi indennitari**, tipici del comparto della tassazione ambientale. Qualora il danno ambientale provocato dal contribuente sia recuperabile, non è da escludere che l'ordinamento reagisca mediante lo strumento fiscale, vale a dire tassando il soggetto che quella situazione abbia provocato. Nei casi più gravi, quando il danno non sia recuperabile, il sistema tenderà ad orientarsi verso l'irrogazione di sanzioni, anche di natura penale. Ma negli altri casi, quando il denaro consente di ripristinare l'ambiente deteriorato, lo strumento tributario può senz'altro essere impiegato. In tali situazioni, il punto di appoggio del tributo non è rappresentato dalla capacità contributiva, bensì dalla **dimensione del danno** provocato all'ambiente (da qui il principio, di matrice europea, "*chi inquina paga*").

È frequente, soprattutto nei periodi nei quali lo Stato e altri gli enti pubblici territoriali devono fronteggiare straordinarie esigenze di cassa, l'istituzione di forme di prelievo denominate "addizionali" o "sovrimposte".

L'**addizionale** consiste nell'applicazione di una percentuale all'ammontare di un'altra imposta dovuta dal contribuente. È sotto gli occhi di tutti, per esempio, il caso dell'addizionale IRPEF, il cui gettito spetta ai Comu-

¹⁹ Può trattarsi, per esempio, di contributi destinati all'INPS, all'INPDAP, alle Casse Nazionali di assistenza e previdenza, all'ENASARCO oppure all'ENPAM.

ni, e che viene per l'appunto determinata sulla cifra che il contribuente deve versare a titolo di imposta personale sul reddito.

La **sovrimposta** consiste, invece, in un tributo autonomo, il quale tuttavia assume, ai fini della sua determinazione, la base imponibile già determinata per un altro tributo. Rammento al riguardo la c.d. "eurotassa" (contributo straordinario per l'Europa), introdotta nel 1996 e comportante l'applicazione di speciali aliquote progressive sui redditi dichiarati²⁰.

1.6. Le implicazioni derivanti dalla qualificazione di una pubblica entrata quale entrata tributaria

Il lettore si starà chiedendo per quale ragione io abbia molto insistito sul concetto di tributo e sulla distinzione tra il tributo e le altre entrate. In fin dei conti, un'entrata pubblica è sempre un'entrata pubblica, vale a dire uno strumento di copertura della spesa facente capo ad una collettività organizzata, mentre, dal lato del soggetto tenuto al pagamento, poco cambia nel sapere che tale entrata abbia assunto l'una o l'altra qualificazione giuridica. Insomma, sul **piano puramente economico**, quando c'è da pagare, il contribuente sopporta un sacrificio. E tale peso non viene meno, né si alleggerisce, se al pagatore viene riferito che sta versando un tributo o che sta alimentando il flusso delle entrate non tributarie: infatti la situazione debitoria non muta in ragione del titolo per il quale il pagamento è dovuto.

Tuttavia **sul piano giuridico** il discorso va impostato in modo diverso, perché in tale contesto la conoscenza della natura di una determinata entrata pubblica può avere **risvolti applicativi** notevoli.

La ragione di quest'ultima affermazione è facilmente comprensibile: quando ci si trova al cospetto di un tributo si applicano i **principi e le regole che si riferiscono a tale tipologia di entrate** e che, per conseguenza, non possono riferirsi a tutte le altre.

Il lettore rifletta sulle ricadute che questa affermazione può generare: nell'interpretazione delle disposizioni costituzionali che fanno riferimento al tributo (per esempio, gli artt. 53 e 75 Cost.); nell'applicazione delle norme in tema di impignorabilità dei tributi; nella lettura delle disposizioni sulla giurisdizione delle commissioni tributarie, le quali si occupano di "*tributi di ogni genere e specie, comunque denominati*"; nell'interpretazione

²⁰ Rientrava tra le sovrimposte anche la cosiddetta "*Robin Hood Tax*", che operava sotto forma di maggiorazione dell'aliquota IRES a carico di determinati soggetti operanti nel settore energetico (gas, petrolio, energia elettrica). La "*Robin Hood Tax*" è stata dichiarata incostituzionale per violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva.

di tutte le leggi fiscali, civili, amministrative o penali che fanno riferimento, appunto, al concetto di tributo; nell'applicazione del principio secondo il quale non si possono applicare tributi su altri tributi.

1.7. Il ruolo svolto dalle aziende nell'applicazione dei tributi

I tributi sono dunque destinati allo Stato oppure ad altri enti territoriali e sono funzionali alla copertura della spesa pubblica. Nella fase dell'acquisizione di questi mezzi monetari, un ruolo fondamentale è svolto dalle **aziende**, che, in un numero rilevante di situazioni, si comportano come soggetti **erogatori di redditi** e come **collettori di consumi**.

Con l'espressione "aziende", qui utilizzata in modo volutamente atecnico, intendo riferirmi a quelle organizzazioni pluripersonali (di regola società ed enti, come dirò meglio tra poco) alle quali è per legge affidato il compito di gestire un ragguardevole segmento della fiscalità in considerazione della **struttura amministrativo-contabile** della quale esse dispongono nonché in ragione del ruolo da esse svolto all'interno del sistema economico. Si tratta di aziende caratterizzate dal lavoro di gruppo, le quali si collocano in **posizione intermedia** tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria.

Le citate aziende si comportano – in senso economico, si badi – come **moderni esattori**: ad esse è affidato il compito di intercettare, attraverso la contabilità e la documentazione che accompagna le singole operazioni, la ricchezza fiscalmente rilevante che transita attraverso di loro. Questa ricchezza viene quindi giuridicamente qualificata in vista della determinazione del tributo, che è successivamente richiesto ("imposto") ai soggetti che con tale azienda entrino in contatto, in veste di protagonisti di questa o di quella operazione commerciale. Incamerato il tributo, esso è poi trasferito all'ente impositore **senza** che, per l'acquisizione di tali somme, lo Stato sia costretto a svolgere una **specificativa attività in sede amministrativa** (fatto salvo – com'è evidente – il controllo *ex post*) **oppure in sede processuale**²¹.

²¹ Il lettore consideri il caso di una società di capitali di grandi dimensioni, la quale, per il conseguimento del proprio oggetto, acquisti materie prime e secondarie, stipuli contratti di locazione, venda i prodotti, si avvalga delle prestazioni dei lavoratori dipendenti ed autonomi, del capitale acquisito presso i finanziatori, del capitale versato dai soci e così via.

In occasione del pagamento delle retribuzioni ai propri dipendenti, dei dividendi ai soci oppure degli interessi ai finanziatori, la citata società è per legge obbligata a eseguire, sull'ammontare corrisposto, una ritenuta a titolo di imposta sul reddito dovuta da coloro che percepiscono le citate somme. L'imposta così prelevata è quindi versata allo Stato, senza che – come detto – per tale acquisizione sia necessario avviare un pro-

Ho detto più in alto che il concetto di “azienda” è stato da me impiegato, in questo paragrafo, in senso atecnico, quale sinonimo di “organizzazione”.

Sulla base di queste prime osservazioni, il lettore è sin d’ora in grado di intuire che esiste una differenza tra una società che gestisce un’autostrada e il soggetto che gestisce un bar, oppure tra una società che produce automobili e il titolare di un’autofficina. Siamo al cospetto di imprenditori, ma per alcuni esiste una organizzazione che, per gli altri, non c’è.

Il punto caratteristico dell’“azienda” è proprio questo: la presenza di persone che lavorano in gruppo, con ripartizione di funzioni e con coordinamento reciproco. All’interno di questi gruppi, è difficile scavalcare i sistemi di contabilizzazione in vista dell’occultamento di una parte della ricchezza prodotta. Si tratta, invero, di sistemi difficilmente malleabili, perché funzionanti secondo **procedure standardizzate e consolidate**. In tale contesto, è arduo immaginare situazioni di brutale, omessa registrazione degli incassi, anche perché, all’interno delle suddette organizzazioni, possono crearsi rapporti di reciproca diffidenza tra gli addetti alla contabilità, ai quali si aggiunge, in numerosi casi, anche la totale carenza di interesse personale, da parte dei dipendenti, all’occultamento dei proventi.

Nell’impiegare l’espressione “azienda”, pertanto, non ho affatto inteso riferirmi all’azienda in senso materiale, nel senso di complesso di beni organizzato per l’esercizio dell’impresa (art. 2555 c.c.), bensì nel senso di struttura dotata di una particolare **rigidità amministrativa**, in grado di intercettare con sufficiente **affidabilità** la ricchezza che entra nel suo circuito produttivo. Ricchezza, questa, da tassare “per conto” dell’ente impositore.

cedimento amministrativo o giurisdizionale. Quelle somme giungono pertanto nella disponibilità dell’ente pubblico grazie all’intervento della società di capitali, senza che lo Stato sia costretto, per l’appunto, ad attivare i propri uffici, le proprie strutture o il proprio personale.

Un situazione analoga si verifica nel momento in cui la società più volte citata esiti sul mercato i propri beni ed i propri servizi. Se gli acquirenti sono consumatori finali, questi ultimi saranno assoggettati all’IVA senza che, a tal fine, essi siano costretti a instaurare un rapporto con l’Amministrazione finanziaria. Chi acquista un’auto, una penna, un gioiello o un po’ di benzina in veste di consumatore finale non intrattiene rapporti con l’Agenzia delle entrate. Il consumatore si limita a pagare un prezzo che può essere, a seconda dei casi, comprensivo dell’IVA o dell’imposta di fabbricazione.

Attraverso il prezzo, pertanto, il tributo gravante sul consumatore finale entra nella disponibilità della società che ha venduto i beni o che ha prodotto i servizi. Quest’ultima società, a sua volta, provvederà, secondo meccanismi che non conviene descrivere adesso, al versamento del tributo allo Stato.

Il lettore noti che, anche in questo caso, lo Stato acquisisce il denaro corrispondente all’imposta sul consumo **senza che sia necessario un diretto intervento nel rapporto tra i soggetti privati**. Le somme arrivano – potrei dire – “da sole” nelle casse erariali, perché c’è qualcuno (un’azienda, come detto) che le incamera e che, in un secondo tempo, le trasferisce all’ente pubblico.

L'intervento delle c.d. "aziende" nella gestione della fiscalità è **determinante ai fini del funzionamento del nostro sistema**, come si evince dai dati che, per comodità, riporto in nota²². Da questi ultimi si evince, in particolare, che il diritto tributario è, essenzialmente, **diritto dell'imposta**. Dalle imposte (non già dalle tasse e dai contributi) giunge, invero, la maggior parte delle entrate tributarie. Inoltre, sulla base delle indicazioni offerte, si comprende come la maggior parte delle imposte arrivi nella disponibilità dello Stato non già attraverso versamenti diretti da parte dei soggetti che manifestano idoneità alla contribuzione (possessori di reddito, consumatori), bensì **attraverso le aziende che applicano ritenute (IRPEF) e che inglobano il tributo nei prezzi (IVA, accise)**. Come detto più in alto, la ricchezza transita attraverso le aziende e queste ultime la intercettano, mediante i documenti e le scritture contabili, in funzione della determinazione dei tributi.

Esistono tuttavia situazioni nelle quali gli operatori economici si avvalgono della contabilità non già per rispondere a peculiari esigenze amministrative o economiche, bensì in ragione del fatto che quella contabilità è stata a loro "imposta" dall'alto. Possono in effetti darsi contesti nei quali l'imprenditore, in ragione delle sue **ridotte dimensioni** (come nel caso delle ditte individuali o delle società di persone), è in grado di sapere se, attraverso la propria attività, sta guadagnando o sta perdendo denaro. Egli ha – in altre parole – "il polso della situazione", senza la necessità che qualcuno gli venga a spiegare se sta operando in modo redditizio o meno.

Si tratta di casi nei quali non solo è possibile gestire gli acquisti di beni e servizi con una certa disinvoltura, comprando un po' di merce "in nero" e magari remunerando con compensi "fuori-busta" i pochi dipendenti incardinati nel circuito produttivo, ma nei quali può esserci anche una grande flessibilità documentale sul versante delle vendite. Ciò si verifica, per esempio, perché l'imprenditore ha rapporti con consumatori finali, disinteres-

²² I dati riguardanti il periodo gennaio-novembre 2014, desumibili dal bollettino periodicamente stilato dal Ministero dell'economia e delle finanze e disponibili presso il sito *internet* dello stesso MEF, ci dicono che, in questo arco temporale, i tributi di competenza erano così ripartiti (in milioni di euro) rispetto a un totale di 354.226: 185.300 per imposte dirette (IRPEF ed IRES) e 168.926 per imposte indirette.

Nell'ambito delle imposte dirette, l'IRPEF ammonta a 142.290 mentre l'IRES è pari a 19.576. Nel comparto dell'IRPEF, ritroviamo: 59.545 quali ritenute sui redditi di lavoro nel settore pubblico; 56.717 quali ritenute sui redditi di lavoro nel settore privato; 11.139 quali ritenute sui redditi di lavoro autonomo. L'IRPEF versata in autoliquidazione (vale a dire direttamente da parte dei soggetti passivi del tributo, senza l'intervento di una "azienda") ammonta solamente a 14.038.

Nell'ambito delle imposte indirette, il flusso più consistente proviene dall'IVA (97.687) e dalle accise (22.296 sui prodotti energetici; 2.496 sull'energia elettrica; 3.833 sul gas). L'imposta di bollo si attesta a 7.393. L'imposta di registro a 3779. L'ipotecaria a 1.323. Quella sulle assicurazioni a 2537. L'imposta sulle successioni, vera "Cenerentola", a 527.

sati alla certificazione dei corrispettivi, disposti a pagare per contanti e, pertanto, senza lasciare tracce nel sistema bancario e finanziario.

In tale contesto, nel quale l'azienda tende a coincidere con l'imprenditore e dove, spesso, è esiguo se non addirittura inconsistente il numero dei dipendenti e dei collaboratori, le scritture contabili potrebbero non essere così determinanti nella prospettiva della determinazione della ricchezza prodotta attraverso l'attività economica. Qui le aziende non arrivano con le loro strutture amministrative e non possono essere il punto di riferimento per la determinazione dei flussi della ricchezza da tassare. Non si può contare sull'organizzazione pluripersonale cui ho fatto riferimento più in alto, cosicché la quantificazione della ricchezza richiede l'intervento dell'Amministrazione finanziaria, la quale dovrebbe operare essenzialmente sul fronte valutativo, valorizzando elementi esteriori. In queste situazioni è spesso inutile cercare redditi, fatturati, compensi eccetera nelle pieghe della contabilità, mentre appare più efficace ragionare, appunto, dall'esterno (l'esistenza del negozio; i consumi; la visibilità dei locali eccetera), mediante schemi presuntivi che mettano al centro della determinazione della ricchezza la stima del reddito o del volume d'affari.

Sia ben chiaro lo schema qui sopra illustrato: non esiste una netta separazione tra le situazioni nelle quali la ricchezza è determinata attraverso le aziende e quelle nelle quali le aziende, per contro, non riescono ad intercettare alcunché. Tra le posizioni estreme (da un lato, quella della massima affidabilità aziendale, dettata dalla rigidità amministrativa dell'organizzazione; dall'altro, quella della minima affidabilità, dettata dall'inesistenza di tale rigidità e dal fatto che l'imprenditore intrattiene rapporti con consumatori finali) si collocano infinite fattispecie variamente sbilanciate verso la prima o verso la seconda declinazione.

All'operatore è pertanto richiesta un po' di capacità d'orientamento, a seconda, appunto, delle caratteristiche della situazione della quale si sta occupando. L'obiettivo di questo volume consiste nel fornire al lettore gli strumenti per la sistematizzazione dei concetti: le coordinate per orientarsi in una materia che, come ho cercato di spiegare nell'ultimo paragrafo, si pone l'obbiettivo di determinare la ricchezza in vista dell'applicazione dei tributi.

LA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E L'UGUAGLIANZA

SOMMARIO: 2.1. L'importanza del ragionamento sui principi. La distinzione tra principi generali e principi promananti da un particolare settore dell'ordinamento tributario. – 2.2. Il principio di uguaglianza e la giustizia tributaria. Il problema dell'alterazione *ex post* degli indici di riparto. – 2.3. Il principio della capacità contributiva. Funzione garantista e declinazione solidaristica. – 2.4. Capacità contributiva, funzione redistributiva dell'imposta e progressività del sistema tributario. – 2.5. Elementi costitutivi della capacità contributiva. Capacità contributiva e titolarità della ricchezza. Le caratteristiche dei fatti-indice di forza economica. – 2.6. I limiti quantitativi all'esercizio della potestà impositiva. Considerazioni sulla tutela del minimo vitale e sulle imposte ad effetto confiscatorio. – 2.7. La consistenza economica degli indicatori di ricchezza. La loro "effettività" e "attualità". Il problema delle presunzioni legali assolute e delle leggi fiscali retroattive. – 2.8. Capacità contributiva, uguaglianza e agevolazioni fiscali. – 2.9. Capacità contributiva e traslazione dell'imposta.

2.1. L'importanza del ragionamento sui principi. La distinzione tra principi generali e principi promananti da un particolare settore dell'ordinamento tributario

Il lettore avrà già compreso, a questo punto, quale rapporto s'instauri tra la scelta degli indicatori di forza economica (vale a dire la scelta delle tipologie di ricchezza sulle quali far gravare questa o quella imposta) e la discrezionalità legislativa. Infatti, ho già detto che gli elementi i quali esprimono ricchezza devono essere **selezionati dal legislatore**, che è dotato, al riguardo, di **discrezionalità**.

Il vocabolo "discrezionalità" non significa, peraltro, che il legislatore possa "far ciò che vuole" e non rappresenta un concetto alternativo a quello di "arbitrio". La "discrezionalità" non va confusa con la libertà assoluta.

Un primo limite alla potestà impositiva si ricava dalla Costituzione.

La legge che violi i principi costituzionali è suscettibile di sindacato avanti la **Corte costituzionale (chiamata anche Consulta)**, la quale ha il potere di dichiarare l'**illegittimità** delle disposizioni contrastanti con la Carta fondamentale. Un secondo limite si estrapola, invece, dalle **fonti sovranazionali**, come dirò meglio più avanti.

L'esatta comprensione dei limiti che il legislatore incontra nel momento in cui introduce una nuova imposta o nella fase di revisione di discipline d'imposta già esistenti è importante non soltanto dal punto di vista scientifico, ma anche dal punto di vista pratico, vale a dire con riguardo alle ricadute che la violazione dei suddetti limiti può determinare sul piano operativo-professionale. Il diritto è infatti funzionale a regolare il comportamento delle persone e, pertanto, a risolvere casi.

In termini più semplici, alla domanda «*per quale ragione tutti noi dobbiamo riflettere su queste tematiche?*», la risposta è agevole: il pagamento di un tributo incentrato su leggi che violino i principi costituzionali può dar luogo a un particolare **processo** attraverso il quale un giudice stabilisce se quella legge sia o meno rispettosa delle disposizioni contenute nella Costituzione.

Non si tratta di una causa tra privati o della lite di un contribuente contro la Pubblica Amministrazione. Qui siamo di fronte a un **“giudice che giudica una legge”**, vale a dire il “prodotto” dell'attività parlamentare, nella prospettiva di stabilire se quella legge possa continuare a rimanere (e a produrre effetti) all'interno dell'ordinamento o se essa debba, per contro, essere espunta da quest'ultimo.

Sto parlando del **giudizio di costituzionalità** che può essere promosso da un qualsiasi magistrato (quindi anche dal giudice tributario) avanti la **Corte costituzionale** e che può concludersi con la declaratoria di illegittimità di questo o di quell'articolo, con conseguente sua eliminazione dall'ordinamento.

Per questa ragione, nel linguaggio degli operatori e finanche in quello giornalistico, la Corte costituzionale è denominata **“giudice delle leggi”**. Ciò per sottolineare come quella Corte non si occupi di comporre interessi privatistici (come accade, per esempio, nelle cause civili, dove si tratta di stabilire se Tizio debba pagare a Caio un determinato prezzo oppure se Antonio debba restituire a Giovanni un certo bene); non si occupa di rimuovere atti amministrativi illegittimi o infondati (come accade, per esempio, nei giudizi avanti i tribunali amministrativi regionali, oppure avanti il Consiglio di Stato e finanche nei giudizi tributari); nemmeno si occupa di stabilire se il contribuente abbia violato la legge penale e debba essere, per conseguenza, sanzionato con la reclusione o con l'arresto oppure sottoposto a misure di sicurezza (come accade, appunto, nei processi penali).

Al contrario, la Corte costituzionale stabilisce se una determinata disposizione, che il giudice remittente abbia considerato decisiva (rilevante) per la soluzione di una causa civile, penale, amministrativa, tributaria eccetera, sia o meno compatibile con la nostra Carta fondamentale. Da qui la pluralità di decisioni che la Consulta può assumere, orientandosi, di volta in volta, nel senso dell'accoglimento o del rigetto della richiesta proveniente dal giudice rimettente (giudice *a quo*).

Orbene, come poc'anzi enunciato, l'esercizio della potestà impositiva (va-

le a dire l'esercizio del potere di creare leggi, del quale mi occupo in un altro capitolo) deve sottostare ai principi costituzionali che ruotano intorno al diritto tributario, evitando di porsi in contrasto con essi oppure di aggirarli.

La stessa questione si pone nei rapporti tra disposizioni nazionali e principi del diritto tributario europeo.

Nel capitolo dedicato alle fonti, spiegherò come la giurisprudenza abbia oramai cristallizzato l'idea del **predominio del diritto europeo sul diritto domestico**. Per conseguenza, i principi enucleati a livello europeo possono talvolta fungere da **criteri interpretativi** delle disposizioni domestiche, mentre in altri casi essi possono rappresentare veri e propri **limiti all'esercizio del potere normativo**. Ciò con la conseguenza che, nei casi in cui vi sia contrasto tra la disposizione domestica e il principio europeo, quest'ultimo avrà il sopravvento sulla prima, con conseguente **disapplicazione della disposizione nazionale**.

Quali sono, dunque, i principi fondamentali di riferimento, quei principi ai quali il legislatore dovrebbe costantemente guardare nella formulazione o nella revisione delle leggi d'imposta? Dei principi del diritto tributario europeo dirò nella parte del volume dedicata alla riserva di legge. In questa parte del manuale mi dedicherò, pertanto, ai soli principi domestici. Mi sto pertanto riferendo a tutti i principi giuridici individuati nella nostra Carta fondamentale, che formano oggetto di studio negli esami di Diritto costituzionale e di Diritto pubblico.

Orbene, segnalo, al riguardo, come la nostra Carta fondamentale contenga **principi espressi**, vale a dire incorporati in una formula scritta, e **principi inespressi**, i quali, pur non direttamente desumibili da un testo scritto, si possono intercettare attraverso l'interpretazione di quest'ultimo.

Sono espressi nella nostra Costituzione, per esempio, il principio della **uguaglianza sostanziale** (art. 3 Cost.), il principio della **riserva di legge** (art. 23 Cost.), il principio della **capacità contributiva** (art. 53 Cost.) e il principio del **buon andamento e di imparzialità della Pubblica Amministrazione** (art. 97 Cost.). A questi principi pone esplicito riferimento anche l'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), che inequivocabilmente li qualifica come "principi generali dell'ordinamento tributario".

Ai principi qui sopra richiamati se ne possono aggiungere altri, parimenti espressi, i quali mettono radici in ulteriori disposizioni della Costituzione.

Per esempio, il **diritto di difesa** (art. 24 Cost.); l'**inviolabilità del domicilio** (art. 14 Cost., il quale contempla anche le deroghe per «fini economici e fiscali»); la **libertà di iniziativa economica privata** (art. 41 Cost.); il divieto di *referendum* per le leggi «tributarie e di bilancio» (art. 75 Cost.); l'**equilibrio tra le entrate e le spese dello Stato** (art. 81 Cost.); il **giusto processo** (art. 111 Cost.). Si rifletta altresì sui principi che ruotano intorno alla fiscalità locale (artt. 114 e ss. Cost.).

Come ho detto più in alto, esistono anche principi inespressi, vale a di-

re principi che l'operatore deve intercettare mediante l'interpretazione delle disposizioni. Per esempio, il principio della **separazione dei poteri** (il potere legislativo; il potere esecutivo; il potere giudiziario) si fregia di consistenza costituzionale, pur trattandosi di principio privo di radicamento in una specifica disposizione e capace di emergere soltanto attraverso l'opera valutativa dell'interprete.

I principi sui quali fisserò l'attenzione in questo manuale sono i seguenti: riserva di legge; uguaglianza; capacità contributiva. Della riserva tratterò nel capitolo 3. Qui di seguito mi soffermerò, invece, sui principi di uguaglianza e di capacità contributiva.

2.2. Il principio di uguaglianza e la giustizia tributaria. Il problema dell'alterazione *ex post* degli indici di riparto

Non è possibile esaminare approfonditamente, in questa sede, tutti i principi costituzionali che ruotano intorno alla nostra materia. Per questo motivo, ho ritenuto di fissare l'attenzione, in questo capitolo, su due disposizioni, le quali costituiscono il nucleo essenziale della c.d. "**giustizia tributaria**".

Affinché si possa parlare di giustizia tributaria, non basta che ciascuno di noi concorra, mediante il pagamento delle imposte, al sostenimento della spesa pubblica in ragione della propria idoneità alla contribuzione. È altresì necessario che "tutti" concorrano in quel modo e che pertanto, nel tracciare le regole di quel concorso, il legislatore non crei disparità di trattamento, favorendo taluni contribuenti e penalizzando, invece, altri.

In quest'ottica, dunque, intratterò il lettore non soltanto sul significato dell'art. 53 Cost., ma anche su quello dell'art. 3 della Carta fondamentale, dove è incardinato, appunto, il principio di "**uguaglianza**". Alcuni studiosi considerano l'art. 3 la "**super-norma**" della nostra Costituzione.

Come tradurre, in termini piani, comprensibili e puntualmente riferiti alla nostra materia, l'espressione "uguaglianza", che sta alla base dell'art. 3 Cost.?

Al riguardo, posso dire che, in virtù del primo comma della disposizione¹, **a uguale situazione di fatto (situazione economica) deve corrispondere, nella legge, uguale imposizione**. È questa la c.d. **uguaglianza formale**: di fronte alla legge, appunto, tutti sono messi sullo stesso piano. Per questo si dice che il principio di uguaglianza è la "scure del diritto", con la quale si tagliano le unghie ai potenti di turno, a fronte di leggi volte a concedere

¹ Art. 3, comma 1, Cost.: «Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali».

ingiustificati privilegi, favori o regole comunque di vantaggio rispetto a quelle applicabili nei riguardi della collettività.

Qualora la situazione *alfa* sia identica alla situazione *beta*, la legge deve stabilire che l'imposta dovuta per il fatto *alfa* non sia inferiore o superiore all'imposta dovuta per il fatto *beta*. Il ragionamento si può estendere, su di un piano generale, sia alle imposte dirette (segnatamente, le imposte sul reddito), sia alle imposte indirette (le imposte sui consumi, come, ad esempio, l'IVA).

È evidente che, nel muovere in tale direzione, è necessario disporre di uno strumento che possa consentire la comparazione delle fattispecie economiche. Detto altrimenti, per sostenere che esiste similitudine tra *alfa* e *beta* è necessario che le due situazioni siano esaminate – come suol dirsi – “con la lente del tributarista”, vale a dire con riferimento all'idoneità alla contribuzione che quelle fattispecie siano in grado di esprimere. Si potrà dire che, nelle situazioni *alfa* e *beta*, i contribuenti stanno sullo stesso piano – per esempio – perché il reddito dell'uno è uguale al reddito dell'altro; il patrimonio del primo identico al patrimonio del secondo; i consumi riconducibili al primo identici, a loro volta, ai consumi riferibili al secondo, e così via.

In questa dimensione, dunque, l'art. 53 Cost. non può essere considerato come una semplice emanazione o, se si vuole, un'estensione, dell'art. 3 Cost.: la prima disposizione costituzionale fornisce la strumentazione per verificare se il principio di uguaglianza formale sia stato o meno rispettato con riferimento a questa o a quella imposta.

Una volta che il legislatore abbia discrezionalmente scelto l'indice di riparto, tutti coloro che soddisfano quella previsione di legge debbono sopportare il corrispondente carico fiscale. Ed è evidente che, una volta individuato un determinato indicatore di forza economica da porre a base del prelievo (non importa se si tratti del reddito, del patrimonio, dei consumi eccetera), non potranno essere consentite successive modifiche a favore di questo o di quel contribuente. Attraverso siffatte modifiche, invero, si attuerebbe una vera e propria alterazione delle regole di concorso predeterminate, per tutti, in sede legislativa.

Nessuno mette in discussione la discrezionalità del legislatore nella fase di introduzione di un'imposta o nella revisione di discipline d'imposta già esistenti. È chiaro – e tale profilo è stato più volte rimarcato in questo volume – che il legislatore è dotato, su tale piano, di un amplissimo margine di manovra e può decidere, ad esempio, di individuare indicatori di riparto nel **reddito**, nel **patrimonio**, nella **spesa** per consumi o per investimenti, e così via.

Reddito, patrimonio e spesa (per rimanere agli esempi menzionati) non costituiscono soltanto l'oggetto della tassazione, da filtrare attraverso le disposizioni sulla base imponibile e nell'ambito di un rapporto che si instaura esclusivamente tra il soggetto passivo e l'ente impositore. Al contrario,

quelle grandezze economiche (reddito, patrimonio e spesa) divengono esse stesse strumenti funzionali alla **suddivisione dei carichi d'imposta tra una pluralità di soggetti** che, pur appartenendo alla medesima comunità, possono essere dotati di differenti attitudini alla contribuzione.

Si tratta di grandezze che non circoscrivono la propria importanza al rapporto tra ente impositore e soggetto passivo, ma che, al contrario, acquistano significato anche **nei rapporti tra i contribuenti**, perché la diversità di carico fiscale poggia, per l'appunto, sulla differente consistenza dei citati indicatori.

In sintesi, qui si misura la connotazione pubblicistica e, ad un tempo, sociale del rapporto tributario: il pagamento dell'imposta **non è questione esclusivamente "privata"**, attinente al rapporto tra un ente impositore e un contribuente. Non c'è soltanto la **dimensione verticale** (*contribuente – Stato*), ma anche la **dimensione orizzontale** (*contribuente – altri contribuenti*): una dimensione più ampia, perché **ciascuno di noi ha interesse a che gli altri versino le imposte sulla base degli indicatori di capacità contributiva predeterminati dal legislatore**.

Una volta che la collettività abbia stabilito (attraverso una disposizione di legge, appunto) la regola secondo la quale, per rimanere alle ipotesi, si concorre alla spesa pubblica in base al proprio reddito o in base al proprio patrimonio e una volta che tale scelta sia stata incorporata nel testo di una disposizione e applicata su fattispecie concrete, la discrezionalità del legislatore, con riguardo a quel criterio di riparto, può dirsi esaurita: la regola di concorso alla spesa pubblica è, infatti, cristallizzata, per tutti, attraverso la promulgazione di quella legge, cosicché la successiva concessione, a taluni contribuenti (ma non a tutti i contribuenti), di **abbuoni, sconti, franchigie o privilegi finisce per alterare il criterio al quale ho appena fatto riferimento**².

Si parla, in questi casi, anche di **principio di indisponibilità del credito tributario** (oppure di **indisponibilità dell'obbligazione tributaria**), la cui

² Per esempio, qualora Tizio e Caio siano debitori nei confronti dello Stato rispettivamente per 100 e per 200 e qualora tali obbligazioni siano state generate in virtù di indici di riparto espressi nella legge e condivisi, dunque, dalla collettività, Tizio avrà l'interesse a che Caio versi, in concreto, l'intera imposta dovuta e, dal canto suo, Caio potrà nutrire la stessa pretesa nei confronti di Tizio. Nessuno dei due ha invece interesse a modificare il criterio di riparto *ex post* ed a vantaggio esclusivo dell'altro.

La conclusione non muta in ragione delle caratteristiche dello strumento in concreto impiegato per l'alterazione del criterio di riparto. Nell'ipotesi in cui Caio fosse legittimamente posto nella condizione di non versare (o di versare una cifra inferiore rispetto al debito originario), la disparità di trattamento diverrebbe irreversibile. Tale disparità si potrebbe toccare con mano senza che essa possa attenuarsi o sparire soltanto perché generata in assetto pubblicistico o privatistico, consensuale o non consensuale.

dimensione non può rimanere circoscritta al rapporto contribuente-ente impositore, bensì declinata nel rapporto contribuente-altri contribuenti, come ho rilevato all'inizio di questo paragrafo. Ciascuno infatti: a) deve essere tassato sulla base della propria capacità contributiva; b) si aspetta che tutti facciano, sul piano del sacrificio personale, la propria parte; c) in caso contrario, **la quota di spesa pubblica non finanziata dagli evasori dovrà essere necessariamente ridistribuita, tosto o tardi e con sistemi diversificati, sul resto della collettività** attraverso nuove imposte oppure attraverso un aggravamento delle imposte già esistenti.

La conclusione del discorso è, a questo punto, agevole: l'abbattimento del carico fiscale previsto per Tizio o per Caio attraverso l'adozione di leggi d'imposta *ad personam*, le quali consentano di modificare *ex post* il più volte citato criterio di riparto (per esempio, mediante l'applicazione di una **legge di condono** o una **transazione fiscale**) è in contrasto con il principio di indisponibilità (uguaglianza formale), a prescindere dallo strumento che si utilizzi per realizzare, in concreto, siffatta alterazione. Si deve pertanto guardare con sospetto alle alterazioni postume del suddetto criterio a vantaggio di singoli contribuenti, quale che sia lo strumento impiegato per il raggiungimento di tale obiettivo.

Tali alterazioni – lo ribadisco – non si limitano ad incidere sul rapporto tra il singolo contribuente e l'Amministrazione finanziaria, ma ledono l'**interesse di ciascun contribuente a che tutti paghino nella misura cristallizzata ex ante attraverso il criterio di riparto** di cui la collettività si è dotata attraverso la legge d'imposta. È chiaro il riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. Ed è per questo che il principio di eguaglianza rappresenta, nel contesto del nostro ordinamento, una sorta di livella: è il grimaldello per la rimozione dei privilegi, delle ambigue disposizioni di favore e, in generale, di qualsiasi trattamento preferenziale che non trovi, nel sistema stesso, una solida giustificazione.

Il principio di eguaglianza dovrebbe pertanto costantemente guidare la mano del legislatore nel momento in cui quest'ultimo scolpisce il testo della disposizione, oppure quando, una volta che le disposizioni siano già state promulgate e rese operative, apporta modifiche che vanno nel senso della citata disparità.

“Uguaglianza formale” non significa, però, che non nel sistema tributario non possano essere previsti trattamenti agevolativi.

Infatti, l'art. 3 Cost. contiene anche un secondo comma, nel quale è stabilito, testualmente, che *«È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese»*.

Qui siamo all'**uguaglianza sostanziale**, per la cui realizzazione non si deve parificare, ma diversificare. Per rimuovere quegli “ostacoli” si deve

togliere qualcosa a qualcuno, oppure dare di più a qualcun altro. Sto parlando della eliminazione di situazioni di disparità “di fatto”, non di disparità “di diritto”. La legge può in alcuni casi essere esteriormente rispettosa del principio di uguaglianza formale, ma profondamente iniqua sul piano sostanziale³. Questa è la porta di ingresso delle **norme di favore**, come dirò nel paragrafo dedicato al rapporto tra capacità contributiva, uguaglianza e agevolazioni fiscali.

2.3. Il principio della capacità contributiva. Funzione garantista e declinazione solidaristica

Attraverso l'art. 53, comma 1, Cost., in base al quale «*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*», la Carta fondamentale pone un **limite all'attività di produzione di leggi tributarie sostanziali**, imponendo al legislatore di prelevare l'imposta su fattispecie che manifestino attitudine alla contribuzione o, se vogliamo, che manifestino idoneità al pagamento del tributo.

L'art. 53 Cost. non rappresenta, pertanto, una disposizione da utilizzare per la diretta tassazione di questo o di quel fatto economico, indipendentemente dalle scelte operate attraverso le singole leggi d'imposta. Non si può dire, in altre parole, “*applico l'imposta su quel reddito*” oppure “*colpisco quel patrimonio*” “*perché esiste l'art. 53 cit.*”.

Quando parlo di “limite alla potestà normativa” intendo dire che la disposizione in esame è essenzialmente rivolta al legislatore, il quale, pur potendo scegliere in assetto discrezionale l'oggetto sul quale far ricadere il prelievo, non deve dimenticare che l'imposta può essere chiesta soltanto a coloro che si trovino nella condizione di poterla pagare.

In ciò sta la **funzione di garanzia** del principio: “garanzia” nei confronti di un legislatore troppo fantasioso o eccessivamente arrogante, il quale, magari per soddisfare le sempre più pressanti esigenze di gettito, potrebbe essere portato a selezionare **indici di forza economica inconsistenti o addirittura fittizi**, con conseguente prelievo su soggetti che non manifestano alcuna idoneità al concorso o che manifestano una idoneità di gran lunga inferiore rispetto a quella individuata attraverso il testo normativo.

L'art. 53 Cost. non costituisce, pertanto, una disposizione suscettibile di essere di volta in volta riempita dall'Amministrazione finanziaria o dal

³ In un recente volume dedicato al rapporto tra Costituzione e bellezza, ho trovato questo bellissimo esempio, che propongo anche al lettore: «*La legge, nella sua maestosa equità, proibisce tanto ai ricchi quanto ai poveri di dormire sotto i ponti*». *Bella equità, quando i primi vivono in dimore sontuose, mentre ai secondi manca un tetto sotto il quale ripararsi dalla pioggia*». Disparità “di fatto”, dicevamo, non “di diritto”.

giudice, affermando l'esistenza, nei fatti, dei presupposti per il prelievo fiscale. Se così fosse – e lo affermo in tono provocatorio – non ci sarebbe nemmeno bisogno delle leggi d'imposta, perché il rapporto tra ricchezza e imposizione potrebbe essere gestito direttamente dall'autorità amministrativa o giurisdizionale mediante l'applicazione del principio.

L'art. 53, comma 1, Cost. rappresenta pertanto, da questo peculiare angolo di osservazione, una sorta di baluardo nei confronti di leggi arbitrarie, qui intese nel senso di leggi deputate alla tassazione di ricchezze inesistenti, che non trovano alcun collegamento – o che manifestano un collegamento esile o irrisorio – con la realtà.

Oggi giorno una disposizione tributaria che prevedesse la tassazione sui portatori di barba, sui glabri, sugli alti o sui magri sarebbe fulminata dall'art. 53 Cost., in quanto il portare la barba o l'essere più o meno alti non rivela la ben che minima idoneità al pagamento. I soggetti di alta statura non sono necessariamente più ricchi di quelli di statura più bassa; parimenti, chi porta la barba non necessariamente dispone di una maggiore attitudine alla contribuzione rispetto a chi quotidianamente si rade.

Accanto alla funzione di garanzia qui sopra richiamata, il principio risponde altresì a una **funzione solidaristica**. L'impiego dell'espressione "*tutti sono tenuti a concorrere*", infatti, offre l'idea del **carattere universale della contribuzione**, del fatto che "tutti", appunto, devono fare la propria parte per il sostenimento delle spese delle quali la collettività deve farsi carico in ragione delle proprie esigenze di funzionamento (il lettore consideri, ad esempio, il costo dei servizi sanitari, della giustizia, dell'istruzione eccetera).

Sotto questo aspetto, la declinazione del principio della capacità contributiva può dirsi in **armonia con il principio di uguaglianza**. "Tutti" sono tenuti a concorrere e – aggiungo adesso – tutti sono tenuti a concorrere "in modo eguale", giusta l'art. 3 Cost., in ragione degli indici di forza economica predeterminati in sede legislativa. È di nuovo evidente, quindi, che non può esserci un rapporto di immedesimazione (se non addirittura di confusione) tra l'art. 3 e l'art. 53 Cost. e che, con maggiore chiarezza, **non si può ridurre il principio della capacità contributiva a un insignificante doppione del principio di uguaglianza**⁴.

⁴ Ecco un esempio che serve a chiarire bene i concetti sin qui esposti. Si immagini il caso nel quale il legislatore, per ragioni dipendenti dalle esigenze di copertura della ingente spesa pubblica, stabilisca che l'imposta sul reddito debba colpire con aliquota del 120% gli arricchimenti aventi connotazione reddituale prodotti in ciascun periodo d'imposta.

Su queste basi, sarebbe facile affermare che non vi è violazione del principio di uguaglianza. Infatti, "tutti" coloro che possiedono redditi ricadenti nella suddetta disciplina subiscono l'effetto dell'imposizione, senza distinzioni di sorta. In questo caso, l'art. 3 Cost. sarebbe perfettamente rispettato. Non, però, l'art. 53 Cost., giacché, nel procedere nella direzione qui sopra ipotizzata, l'imposta finirebbe addirittura per esaurire la ricchezza sulla quale essa grava. È qui che s'innestano le osservazioni che ho svolto più

Sottolineo di nuovo questi passaggi, con la speranza di esser davvero chiaro. L'art. 3 Cost. si proietta in una dimensione che potrei definire intersoggettiva: a parità di ricchezza misurata in testa a due soggetti, ci si aspetta parità di prelievo fiscale, senza sconti o privilegi a beneficio del primo e a svantaggio, a questo punto, del secondo. La logica dell'art. 3 è quella, appunto, del confronto tra due situazioni soggettive. Per contro, l'art. 53 Cost. si staglia in una dimensione che è anche introspettiva: il contribuente deve pagare se gli si possono ascrivere arricchimenti che, a loro volta, siano suscettibili di apprezzamento in termini di idoneità al versamento di quella somma di denaro. Detto altrimenti, Tizio o Caio versano il tributo in quanto "stanno nella condizione di poter pagare". Ciò non toglie che, sulla base del più volte richiamato art. 3 Cost., Tizio possa avere interesse al fatto che anche Caio e Sempronio versino il dovuto.

Ma non basta.

Il principio della capacità contributiva è altresì **proiezione del dovere di solidarietà** enunciato nell'art. 2 Cost. In base a quest'ultima disposizione – lo rammento – «*La Repubblica (...) richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*». Sottolineo l'aggettivo "economica".

V'è solidarietà dal punto di vista economico quando si fa il proprio dovere nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, mettendo a disposizione della collettività una parte della ricchezza prodotta, conseguita, ereditata e così via in vista dell'obiettivo che si potrebbe qui identificare nel "**bene comune**". Si tratta del profilo più alto dell'imposta: il pagamento di quanto ci viene richiesto sulla base degli indicatori di forza economica enucleati attraverso la legge è segno di appartenenza alla collettività. Per questo motivo, **l'imposta ha carattere sociale**.

Vediamo però di riflettere più a fondo sulle declinazioni del principio esaminato in questo paragrafo, prendendo le mosse da quanto stabilito nel comma 2 dell'art. 53 Cost. sotto il profilo della "progressività" del sistema tributario.

2.4. Capacità contributiva, funzione redistributiva dell'imposta e progressività del sistema tributario

Il comma 2 dell'art. 53 Cost., con formulazione tutt'altro che cristallina, prevede che il sistema tributario sia "*informato a criteri di progressività*".

La disposizione si riferisce al **sistema**, non alle singole imposte, tasse o

in alto a proposito dell'art. 53 quale **principio di garanzia**. Garanzia rispetto a scelte legislative che si traducono in prelievi fiscali capaci di azzerare la ricchezza ascrivibile ad un certo soggetto oppure di tassare ricchezze esistenti soltanto sulla carta, create ad arte con un tratto di penna del legislatore e, per conseguenza, prive di concretezza.

contributi. Pertanto possono esistere nel nostro ordinamento – e di fatto esistono e sono esistiti – tributi che si applicano in misura fissa, in misura proporzionale, progressiva e finanche regressiva.

L'imposta è in **misura fissa** quando essa, fissata in cifra predeterminata, non dipende dalla dimensione della ricchezza ascrivibile al contribuente. Può essere fissa l'imposta di registro che si scarica su determinati atti solenni (per esempio, il conferimento di beni in società), giacché essa non considera, appunto, la dimensione dei soggetti coinvolti nell'operazione o il valore del contratto che le parti abbiano perfezionato.

L'imposta è **proporzionale** quando esprime una parte (quota) della ricchezza tassata e quando essa aumenta, appunto, in ragione dell'incremento della ricchezza medesima. Data una certa imposta riferibile ad un certo imponibile, l'imposta proporzionale raddoppia se l'imponibile raddoppia, triplica se l'imponibile triplica, e così via. L'IRPEF è un'imposta proporzionale che colpisce il reddito con aliquota del 27,5%, indipendentemente dalla dimensione del reddito stesso. Un reddito di euro 50.000 sconta, dunque, l'imposta pari a 13.750; un reddito (raddoppiato) di euro 100.000 sconta l'imposta (raddoppiata) pari ad euro 27.500; un reddito (quadruplicato) di euro 200.000 sconta l'imposta (quadruplicata) di euro 55.000.

Nella tassazione **progressiva**, invece, a mano a mano che aumenta l'imponibile aumenta anche la pressione in termini percentuali.

La progressività può essere affidata alla **scala delle aliquote**, quando all'aumentare dell'imponibile l'aliquota cresca più che proporzionalmente. In quest'ottica, deve reputarsi progressiva un'imposta che, dopo aver colpito con aliquota del 30% un reddito di 50.000, con tributo pari a euro 15.000, assoggetti il reddito di 100.000 e il reddito di 200.000 rispettivamente a imposte pari a 40.000 e a 100.000. A queste ultime corrisponde, infatti, un'aliquota (crescente, appunto) rispettivamente pari al 40% e al 50%.

La progressività può tuttavia essere affidata anche alle **deduzioni** o alle **detrazioni abbinate a un'imposta formalmente proporzionale**, cui potrebbe aggiungersi, quale ulteriore variante, l'esclusione dall'imposta della parte della ricchezza destinata agli acquisti di beni o di servizi di primaria importanza per il contribuente (in breve, i beni e servizi che rispondono ai bisogni elementari, come il cibo, l'abbigliamento, l'istruzione eccetera). In quest'ottica, potrebbe considerarsi (in concreto) progressiva l'imposta che, affidata a una sola aliquota proporzionale (per esempio, l'aliquota del 20%), si accompagni a detrazioni regressive rispetto all'aumento del reddito (in ipotesi, euro 500 per i redditi fino a euro 15.000; euro 400 per i redditi da euro 15.001 a 30.000; euro 300 per i redditi superiori a 30.001).

Nel vigente sistema, è progressiva l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), la quale prevede differenti scaglioni a ciascuno dei quali è abbinata una differente (e crescente) aliquota. Era invece regressivo il contributo per il servizio sanitario nazionale (SSN), sostituito – come dirò in altro punto del volume – dall'IRAP.