

PREMESSA

Sono qui raccolte e, in parte, rielaborate le lezioni svolte nel corso dedicato all'attuazione dei tributi da me tenuto negli AA.AA. 2018-2019 e 2019-2020 presso l'Università degli Studi di Foggia.

Di quel corso è stata mantenuta l'impostazione chiaramente istituzionale e didattica anche se, a mio avviso, non mancano spunti e riflessioni che possono interessare una platea di lettori più vasta e consapevole.

Proprio per la sua origine e per la sua destinazione primaria, il libro è dedicato agli studenti foggiani, ai collaboratori della Cattedra di Diritto Tributario e a tutti i Colleghi del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Ateneo della Capitanata.

Filandari, 31 agosto 2020

CAPITOLO I

L'ATTIVITÀ CONOSCITIVA: DEFINIZIONE E PRINCIPI GENERALI

1. IL FINANZIAMENTO DELLE SPESE PUBBLICHE E LE NORME CHE LO DISCIPLINANO

L'esistenza di collettività organizzate – cioè di gruppi, più o meno estesi, di persone che si dotano di organi, strutture ecc. funzionali a perseguire, congiuntamente, un insieme di scopi comuni – presuppone, quale conseguenza e implicazione necessaria dell'“organizzazione”, il sostenimento di spese comuni. L'esistenza di scopi comuni rende, cioè, necessario – nel senso di assolutamente inevitabile – che la collettività si doti di beni e/o di servizi che servono all'esistenza dell'organizzazione collettiva e alla realizzazione dei fini che essa si propone di realizzare.

Nelle collettività organizzate di maggiori dimensioni e con finalità generali (in particolare, negli Stati) la dotazione di beni e servizi occorrenti per realizzare l'organizzazione collettiva prende il nome di spese pubbliche. Il “contenuto” della spesa pubblica è, ovviamente, variabile a seconda del tipo di collettività organizzata, ma anche in dipendenza di ragioni storiche e geografiche le quali incidono sui fini che la collettività si propone e sui modi con i quali essa tende a realizzarli. Così, nel contenuto delle spese pubbliche possono rientrare, o meno: la difesa, l'ordine pubblico, l'istruzione, la giustizia, la sanità, le infrastrutture ecc.

Le spese
pubbliche

L'onere delle
spese pubbliche
e le modalità
per sostenerlo

Per quanto tale contenuto possa essere variabile, un aspetto è comunque sempre presente: il sostenimento delle spese pubbliche comporta un onere, un costo.

Ne consegue che, per potersi dotare di tali beni o servizi – cioè per sostenere le spese pubbliche – i membri della collettività devono provvedere a mettere a disposizione della stessa i mezzi necessari per il loro procacciamento.

Anche le modalità con le quali i membri della collettività garantiscono alla stessa i mezzi per sostenere l'onere delle spese pubbliche sono, al pari delle spese medesime, assai variabili nel tempo e nello spazio: il servizio militare coatto, le corvèe, lo sfruttamento dei beni demaniali o la partecipazione alle imprese e alle società a partecipazione pubblica, finanche le lotterie e le case da gioco autorizzate sono tutte modalità per sostenere l'onere relativo alle pubbliche spese.

Il finanziamento
delle spese
pubbliche

Nel mondo moderno, l'onere delle spese pubbliche è quasi esclusivamente finanziario: occorre, cioè, reperire i mezzi monetari per acquistare i beni e i servizi richiesti per l'effettuazione delle spese pubbliche. Poiché l'onere è finanziario, si può parlare, al riguardo, delle forme di *finanziamento* delle spese pubbliche.

In astratto, si possono concepire ipotesi in cui il finanziamento delle spese pubbliche, pur se realizzato in forma monetaria, è ottenuto con sistemi “non tributari” (p. es. attraverso lo sfruttamento di risorse minerarie pubbliche).

La nozione
di tributo ...

Tuttavia, nella generalità dei casi, il finanziamento delle spese pubbliche è realizzato attraverso il contributo pecuniario dei membri della collettività medesima. Si dice, allora, che le spese pubbliche sono finanziate mediante i tributi.

... in senso
economico e ...

Da un punto di vista economico, i tributi sono, appunto, la forma di finanziamento delle spese pubbliche che è realizzata attraverso il contributo pecuniario della generalità dei membri della collettività.

... in senso
giuridico

Da un punto di vista strettamente giuridico, i tributi sono l'insieme di regole che disciplinano in quali circo-

stanze, in quale misura e con quali modalità la generalità dei membri della collettività finanzia obbligatoriamente, attraverso il contributo pecuniario, le spese pubbliche. Tali regole sono così preordinate a realizzare gli effetti patrimoniali a carico dei membri della comunità per il finanziamento delle spese pubbliche.

Il diritto tributario studia, per l'appunto, questo insieme di regole.

L'oggetto del diritto tributario

Dal punto di vista che qui interessa, le norme che formano il diritto tributario possono essere distinte in due grandi categorie.

Da un lato, abbiamo le norme sostanziali, ossia quelle che stabiliscono chi deve pagare, in quali situazioni si rende obbligatorio il pagamento, in che misura deve essere effettuato il pagamento e così via. Nel nostro ordinamento tali regole devono rispettare la previsione dell'art. 53 Cost. che è la norma apicale dell'intero sistema e prevede che tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Da tale disposizione discendono, quindi, le singole disposizioni di legge che individuano determinati indici di capacità contributiva (p. es., il reddito, il patrimonio, il consumo ecc.) e, in relazione a tali indici di capacità contributiva, stabiliscono, appunto, quali sono i soggetti passivi del tributo e la misura dello stesso.

Norme tributarie sostanziali

Dall'altro lato, abbiamo le norme strumentali, ossia quelle che stabiliscono le modalità attraverso le quali (una volta che, per ciascun soggetto passivo, sia stato determinato se e quanto deve pagare) il pagamento può, effettivamente, realizzarsi.

Norme tributarie strumentali

2. LE NORME STRUMENTALI E L'AUTORITATIVITÀ DEL SISTEMA DI ATTUAZIONE DEI TRIBUTI

Le norme che abbiamo definito strumentali hanno un'importanza nient'affatto secondaria, anzi esse costituiscono il necessario complemento delle norme sostanziali.

Insufficienza delle sole norme sostanziali

Invero, sebbene le norme sostanziali siano, di per sé, costitutive di doveri, esse non sono per definizione sufficienti al fine di garantire che quei doveri si realizzino concretamente.

Le regole
(strumentali)
relative alla
riscossione
dei tributi

Se anche tutti coloro che sono obbligati a pagare le imposte procedessero puntualmente e spontaneamente ad adempiere alle loro obbligazioni, sarebbe comunque necessario prevedere regole e istituire apparati e strutture che consentano di tenere conto dei pagamenti di ciascuno, di dare a ciascuno la prova dell'avvenuto pagamento, di individuare i luoghi e le modalità tecniche di pagamento, di organizzare i flussi monetari dai singoli luoghi di pagamento alle "casse centrali" e così via. In effetti, tutti i sistemi tributari sono dati di regole piuttosto complesse relative a ciò che, nel diritto privato, si chiama "adempimento" e, invece, per il diritto tributario prende il nome di riscossione (denominazione che evidenzia come l'adempimento delle obbligazioni tributarie abbia il suo momento centrale nell'attività degli apparati a ciò preposti).

Tuttavia, le regole strumentali non possono essere limitate a quelle relative alla riscossione perché esse devono essere completate dalle norme poste a tutela del regolare e puntuale adempimento. Altrimenti detto, la necessità di regole siffatte risulta confermata dalla banale considerazione per cui l'attuazione dei tributi non può essere affidata alla sola spontanea osservanza delle regole tributarie da parte dei contribuenti, anche se gli studiosi hanno spesso vagheggiato questa possibilità, auspicando che i tributi potessero essere riscossi mediante *coffres disposés aux carrefours*.

Le regole
(strumentali)
necessarie
per l'effettiva
osservanza
dei doveri
sostanziali

Ma si è trattato sempre di descrizioni di una realtà di là da venire e mai, poi, in concreto inveratasi perché in nessun caso il sentimento della solidarietà sociale riesce ad essere così diffuso e radicato da impedire ai singoli consociati di venir meno al proprio obbligo, per tutti i possibili motivi che possono determinare simili scelte: dall'egoismo e dall'avidità, alle difficoltà economiche e

finanche alla contestazione ideologica e morale delle spese finanziate tramite i tributi (come avviene nel caso della c.d. obiezione fiscale).

È inevitabile, quindi, che i sistemi fiscali siano completati da un apparato di regole volte a tutelare l'effettiva osservanza del dovere fiscale.

A sua volta, l'applicazione delle regole per l'attuazione dei tributi implica la creazione di apparati investiti della funzione di rendere operative tali regole ai quali, pertanto, vengono demandati compiti e attribuiti poteri congruenti rispetto alla funzione loro assegnata.

È in questo complesso di regole, negli apparati corrispondentemente creati e nei poteri loro attribuiti per l'attuazione dei tributi che deve individuarsi il profilo realmente autoritativo dei sistemi fiscali.

Un'autoritatività che, come diremo, è variamente modulabile, ma che non può essere del tutto espunta dal sistema, nella misura in cui quelle regole e quei poteri sono funzionali alla realizzazione del dovere fiscale là dove manchi la spontanea osservanza dello stesso.

Come abbiamo appena rilevato, tali profili di autoritatività possono presentarsi variamente graduati nella loro intensità.

Nei sistemi tributari più primitivi, il profilo autoritativo si manifesta essenzialmente nel momento della riscossione "coattiva", in quanto l'emersione del presupposto e la quantificazione dell'ammontare del tributo era affidata al contatto diretto fra il contribuente e il fisco (si pensi ai pedaggi), o a sistemi di coercizione indiretti (si pensi alle limitazioni del valore legale degli atti non registrati).

La fiscalità di massa richiede per sua natura, invece, la creazione di apparati normativi più complessi, articolati e, in fin dei conti, anche maggiormente intrusivi rispetto alla sfera individuale di ciascun membro della collettività (ossia di ciascun consociato), nei quali il profilo autoritativo si estende alla verifica della realizzazione del presupposto e alla corretta determinazione

L'autoritatività
dei sistemi
tributari ...

... e la sua
diversa intensità
in dipendenza
del grado
di evoluzione
del sistema

della base imponibile. Non a caso, un'originaria obiezione contro l'introduzione dell'imposta sul reddito fu individuata nel fatto che essa implicava una violazione *de les secrets de la famille*.

L'attività
di accertamento

L'attività di accertamento è, in termini giuridici, l'insieme delle norme che disciplinano l'azione di taluni soggetti (che dovremo individuare più oltre) consistente nell'elaborazione dei dati e delle notizie funzionali al controllo e alla verifica dell'effettiva realizzazione del presupposto, della corretta determinazione della base imponibile e dell'esatta quantificazione dell'imposta dovuta nonché, in parte, alla riscossione coattiva dei tributi medesimi.

L'attività
conoscitiva

L'elaborazione dei dati e delle notizie presuppone, ovviamente, la loro acquisizione. Possiamo definire, pertanto, come attività conoscitiva quella consistente nella raccolta dei dati e delle notizie al fine della loro successiva elaborazione e impiego nell'attività di accertamento.

L'attività
conoscitiva
presuppone
obblighi di
trasmissione di
dati e notizie

Tale acquisizione di dati – se si prescinde dai limitati casi in cui essi sono trasmessi spontaneamente o conosciuti in quanto di pubblico dominio – si fonda essenzialmente sulla previsione di “obblighi” di trasmissione i quali possono avere (i) *fonte legale* perché è direttamente la legge che, al verificarsi di determinate situazioni di fatto, impone a taluni soggetti di comunicare dati e notizie oppure (ii) *fonte (immediatamente) provvedimento*, perché, in questo caso, l'obbligo è imposto direttamente dai soggetti pubblici che svolgono l'attività conoscitiva per il tramite di atti amministrativi individuali.

Quanto alla
fonte, gli
obblighi di
trasmissione di
dati e notizie
possono essere
(i) legali o (ii)
provvedimentali

Poiché anche tali obblighi possono essere violati, ai fini dello svolgimento dell'attività conoscitiva i predetti soggetti pubblici sono, peraltro, titolari anche di taluni poteri previsti dall'ordinamento, ossia possono acquisire alcuni dati anche senza il consenso dei relativi titolari.

Lo studio dell'attività conoscitiva e dei conseguenti poteri conoscitivi nel diritto tributario consiste, appun-

to, nell'esame delle regole che disciplinano l'organizzazione della pubblica amministrazione, le relative competenze, gli obblighi legali o provvedimentali di trasmissione di dati e notizie nonché le regole costitutive degli obblighi legali e quelle riguardanti l'attribuzione dei poteri costitutivi dei predetti obblighi provvedimentali e le forme del loro esercizio.

Tale studio, cui è dedicato il presente manuale, deve tuttavia partire dalla identificazione dei principi che, nel nostro ordinamento, regolano l'attività e i poteri conoscitivi.

3. I PRINCIPI COSTITUZIONALI

3.1. *Considerazioni introduttive*

I principi riguardanti l'attività conoscitiva sono, in primo luogo, quelli che attengono alle limitazioni delle libertà individuali.

Come abbiamo detto, infatti, l'acquisizione di dati e notizie si realizza – se non esclusivamente, in modo certamente prevalente – per effetto dell'imposizione di obblighi in capo a determinati soggetti.

L'esistenza di obblighi legali o provvedimentali in rapporto alla libertà

Gli obblighi, per definizione, costituiscono un limite alla libertà.

Questo è vero, certamente, per gli obblighi legali, ma lo è a maggior ragione per gli obblighi provvedimentali.

In quest'ultimo caso, infatti, la acquisizione di dati e notizie si realizza attraverso atti unilaterali, ossia atti che producono i loro effetti senza il (e indipendentemente dal) consenso dei soggetti nei cui confronti tali atti sono diretti. Com'è noto, là dove vi sia un soggetto che ha la possibilità di incidere nella sfera giuridica altrui senza il consenso di questi si fronteggiano le situazioni giuridiche soggettive del "potere" e della "soggezione".

La limitazione specifica delle libertà conseguente all'esistenza di una condizione di soggezione correlativa all'attribuzione di poteri agli organi dello Stato-apparato

In altri termini, lo Stato-apparato e i relativi uffici preposti all'attività di controllo sono muniti di "poteri" rispetto ai quali i singoli consociati si trovano in una condizione di soggezione.

La titolarità di tali poteri (e la correlativa condizione di soggezione) implica, necessariamente, una limitazione della libertà e dell'autonomia dei consociati "specificata", in quanto si aggiunge alla normale soggezione alla legge.

Compatibilità
con la
Costituzione della
compressione
della libertà

Sebbene, come diremo, la libertà individuale sia costituzionalmente tutelata, né le limitazioni che discendono dalla previsione di obblighi legali, né quelle che dipendono dalla specifica soggezione al potere degli uffici dello Stato-apparato sono, tuttavia, in conflitto con la Costituzione della Repubblica Italiana, perché, come si è detto, l'attività conoscitiva e i poteri necessari per il suo svolgimento sono una conseguenza diretta e indispensabile dell'esistenza del dovere tributario. Il potere tributario è, cioè, posto a tutela di un valore fondamentale della collettività consistente nell'osservanza del dovere tributario che, a sua volta, è espressione del dovere di solidarietà civile il cui adempimento è richiesto a tutti i consociati dall'art. 2 Cost. In quanto poste a tutela di tale valore fondamentale, la previsione di obblighi legali e l'attribuzione, per legge, di poteri per la costituzione di obblighi provvedimenti sono, in linea di principio, legittime.

Per meglio dire, tanto la legge costitutiva dei predetti obblighi legali, quanto quella che attribuisce allo Stato-apparato e alle sue articolazioni il potere di costituirli (pur determinando una compressione della sfera giuridica di coloro a carico dei quali essa determina una condizione di soggezione) non solo non sono in contrasto con la Costituzione, ma anzi trovano nella Costituzione il loro fondamento implicito e, come vedremo, anche esplicito.

Questo non significa, però, che il contenuto delle leggi costitutive degli obblighi legali o attributive del potere idoneo a far sorgere gli obblighi provvedimenta-

li non incontri, nella Costituzione stessa, alcuni limiti.

Nel momento in cui l'esistenza di tali obblighi entra in un rapporto di tensione con altri valori dell'ordinamento, è necessario operare un "bilanciamento", ossia verificare, volta per volta, quale valore è prevalente e quale è, invece, recessivo, nonché la misura in cui l'uno prevale e l'altro recede.

Tale bilanciamento è talvolta operato espressamente dalla Costituzione oppure è individuato in via interpretativa sulla scorta di un giudizio che trova comunque il suo fondamento nella Costituzione (o in altre norme di vertice dell'ordinamento).

La compressione della libertà non è illimitata

3.2. *Il potere conoscitivo e la libertà individuale*

Il diritto che il nostro ordinamento tutela in modo più intenso è certamente quello alla libertà individuale. Si tratta del primo diritto specificamente enunciato nella Costituzione ed è l'unico (nella triplice articolazione di cui diremo) a essere qualificato come "inviolabile".

L'inviolabilità della libertà individuale nella sua triplice declinazione

La sua importanza è tale che la Costituzione dedica alla libertà individuale tre articoli distinti, in ciascuno dei quali è declinato uno dei profili che, insieme, concorrono a definire tale libertà: l'art. 13 Cost. sancisce l'inviolabilità della libertà della persona, l'art. 14 Cost. quella del domicilio, l'art. 15 Cost. quella della corrispondenza.

In altri termini, la libertà dell'individuo è tutelata sotto il profilo del diritto di ogni persona di non subire limitazioni nei propri movimenti e non veder violata la propria sfera fisica; sotto il profilo del diritto alla tutela dell'intimità dei luoghi in cui risiede e sotto quello della assenza di interferenze nelle relazioni interindividuali realizzate tramite una delle diverse forme di comunicazione a distanza.

Tuttavia, per quanto inviolabile, tale libertà non è assoluta perché gli stessi articoli che la proclamano prevedono che essa possa subire delle compressioni stabilendo i casi e le modalità in cui ciò può avvenire.

La libertà personale e le sue limitazioni

Quanto alla libertà personale (art. 13 Cost.), la sua limitazione è soggetta a una rigorosa riserva assoluta di legge (ossia è solo la legge che può determinare in quali occasioni le persone possono essere detenute o possono subire delle perquisizioni) e a una altrettanto rigorosa riserva di giurisdizione (nei casi previsti dalla legge, il provvedimento restrittivo della libertà può essere adottato solo dai giudici). La riserva di giurisdizione (non quella di legge) può, a sua volta, essere derogata in casi di eccezionali di necessità e urgenza al ricorrere dei quali, quindi, la limitazione della libertà può avvenire senza un previo provvedimento dell'autorità giudiziaria. Ma, in questo caso, il provvedimento giurisdizionale deve comunque intervenire entro quarantotto ore per convalidare la misura restrittiva.

La libertà domiciliare e la previsione della sua limitazione per "fini fiscali"

Gli stessi principi valgono per quanto riguarda la libertà domiciliare (art. 14 Cost.): riserva assoluta di legge per l'individuazione in astratto delle ipotesi in cui il domicilio può essere violato e riserva di giurisdizione per determinare in concreto, nelle ipotesi previste dalla legge, le misure applicabili.

Il comma 3 dell'art. 14 Cost. è assai importante ai nostri fini, perché prevede la possibilità di limitare (sempre nei casi previsti da "leggi speciali") la libertà domiciliare ai "fini fiscali".

La libertà di corrispondenza

Infine, l'art. 15 Cost. sancisce la libertà e la segretezza della corrispondenza (da intendersi nel senso di libertà di trasmettere riservatamente a soggetti individuati il proprio pensiero con mezzi di comunicazione "a distanza"). Anche in questo caso, è prevista la riserva di legge, per l'individuazione dei casi in cui la libertà e la segretezza della corrispondenza può essere limitata, nonché la riserva di giurisdizione, in quanto là dove la legge lo preveda in astratto, il concreto provvedimento limitativo della libertà e della segretezza della corrispondenza può essere adottato solo previa autorizzazione del giudice.

Due sono le principali considerazioni che devono essere fatte al riguardo, per quanto d'interesse in questa sede.

La prima è che la tutela dell'interesse fiscale è certamente ricompresa fra i motivi che la legge può individuare come valida giustificazione per limitare il diritto individuale all'intangibilità della propria persona, alla tutela dell'intimità del proprio domicilio e alla libertà di corrispondere riservatamente. L'art. 14 Cost., come abbiamo detto, parla espressamente di limitazioni ai "fini fiscali" da regolarsi mediante leggi speciali. Ma non è dubbio che i medesimi fini possono giustificare, se la legge lo prevede, una compressione della libertà individuale e della libertà e segretezza della corrispondenza, ferma la riserva di giurisdizione. Si deve però notare che, in questa prospettiva "interna", l'interesse fiscale è, al tempo stesso, espressione sia della tutela dell'equilibrio di bilancio, sia del principio di eguaglianza. Ciò in quanto l'inosservanza del dovere tributario determina una riduzione del gettito che altera anche l'equilibrata e razionale distribuzione dell'onere del finanziamento delle spese pubbliche fra i consociati e, quindi, pregiudica l'equità, in concreto, del prelievo fiscale.

L'espressa previsione dell'interesse fiscale e della sua idoneità a comprimere la libertà individuale

La seconda considerazione è più complessa. Il riconoscimento dell'esistenza di "fini fiscali" il cui perseguimento coinvolge l'azione di pubblici uffici certamente conferma che la stessa Costituzione presuppone l'esistenza di apparati funzionali al controllo della corretta osservanza dei doveri tributari (con la conseguente attribuzione agli stessi di competenze, responsabilità e poteri congruenti alla loro funzione). Tuttavia, fermo restando l'implicito riconoscimento dell'esistenza di siffatta organizzazione burocratica, è evidente come il potere di realizzare limitazioni in concreto della libertà individuale spetti essenzialmente all'autorità giudiziale.

Attribuzione del potere di incidere sulla libertà individuale all'autorità giudiziaria

Sebbene, infatti, la legge possa attribuire ad altri soggetti o organi dello stato la cura di quegli interessi fiscali che sono astrattamente idonei a legittimare la limitazione delle tre libertà predette, tuttavia tali soggetti non possono essere direttamente titolari del potere di volere essi stessi e di realizzare con un proprio atto di volontà