

Lezione del 28 gennaio 2015
Funzione fiscale, riparto e interesse della comunità.
Prof. Pietro Boria – Prof. Andrea Fedele

Punto di partenza è l'art. 53 Cost. In esso si materializza un dovere: il concorso di tutti alle pubbliche spese. È implicito in ogni sistema il dovere di riparto degli oneri fiscali.

In questo senso doverosità equivale a necessità. Connessa alla collettività è la questione del riparto dei carichi.

“concorso” è ciò a cui si è tenuti. Ma “concorso” a cosa? Al riparto, nelle forme della contribuzione per il soddisfacimento degli interessi generali.

Il meccanismo è quello di un criterio di giustizia distributiva. Gli interessi in gioco sono quelli dei consociati, cioè di gruppi, di categorie. Gli interessi sono di soggetti diversificati che spingono per un criterio rispetto ad un altro.

La soluzione è nella composizione degli interessi. Esiste anche un interesse generale, può esistere in una comunità di cointeressati.

Invece gli interessi del gruppo sono specifici e differenziati.

In questo quadro un vero e proprio non c'è un “potere”. Invece nella nostra tradizione giuridica l'imposizione è espressione di un potere. Espressione dello Stato assoluto, dove la fiscalità è imposta dal princeps.

Nella monarchia costituzionale tedesca l'idea che il fatto fiscale fosse espressione di potere di imperio era influenzata da una concezione assolutistica. In questo senso la legge di bilancio era una legge in senso formale.

V.E. Orlando era per la formalità della legge tributaria e non riconosceva valore all'interesse del contribuente. oggi la situazione è cambiata anche se è ereditata la caratterizzazione pubblicistica di esercizio del potere dell'apparato pubblico. Tuttavia nella Costituzione tale potere non c'è ed infatti nella Costituzione e soprattutto nella rappresentanza democratica il rapporto è inverso: il potere sovrano è del Popolo non del sovrano.

Il riferimento è alla **riserva di legge**: la legge riconosce il potere ma non la Costituzione. Non è principio costituzionale la supremazia dell'apparato pubblico.

La regolamentazione dei poteri è fondamentale: potere di accertamento, di imporre adempimenti. La Corte Costituzionale invece ha sempre riconosciuto fondamento costituzionale al potere impositivo è la concezione collettivistica contrapposta alla concezione liberale. Riconoscere un fondamento costituzionali al potere impositivo aprì la strada ad ampie restrizioni della libertà personale. Invece, non riconoscendo tale potere, le limitazioni della libertà personale ricevono più stringenti limiti.

Lo Statuto interviene a qualificare la norma tributaria come eccezionale, ma seguendo la teoria del Prof. Fedele ciò non sarebbe necessario.

La sentenza sul superprelievo sulle pensioni è basata sull'art. 3 Cost. e non sull'art. 53 Cost. È una novità assoluta.

Cosa è la capacità contributiva? È un razionale criterio di riparto. Per la Cassazione è forza

economica, ricchezza, novella ricchezza. La distinzione è importante perchè intesa nel secondo senso colpisce solo il nuovo reddito.

Secondo Prof. Fedele la misurabilità patrimoniale, la misura pecuniaria, è il fondamento dell'economicità e metro tributario di ripartizione.

Il criterio di ordinazione e valutazione dei consociati non è solo il denaro, altrimenti il tributo ecologico sarebbe incostituzionale e lo sarebbe anche l'imposta sui consumi (perchè consumo la ricchezza e non dovrei pagare più il tributo). La misura economica è misura della propria posizione nella società.

L'IRAP è stata introdotta da una Commissione Fedele-Gallo. La questione di costituzionalità, cui fu sottoposto tale tributo, ha portato ad una teoria ancora oggi seguita in cui il fondamento del tributo è il prodotto e non il reddito e può dunque essere applicata all'imprenditore in perdita o anche ad imprese con patrimonio netto negativo.

Sono detassate le componenti indetraibili (costo per il personale) come fossero spese.

In ragione del potere economicamente apprezzabile di ciascun consociato. Il potere pubblicistico va a distribuire in ragione del potere economico di ciascuno.

L'attuazione della funzione fiscale nell'ambito dei vari sistemi:

Occorre un depauperamento di un soggetto e un arricchimento di un apparato e l'attuazione evidenzia e richiede una serie di poteri spettanti ad un ente pubblico

La misura del concorso di ciascuno è in relazione ad un provvedimento amministrativo (avviso di accertamento, secondo la teoria costitutivista) oppure la misura dell'obbligazione è stabilita dalla legge (secondo la teoria dichiarativista). Non c'è spazio per l'intervento di poteri nella determinazione dell'*an* e del *quantum*, mentre c'è spazio nella limitazione della libertà dei singoli (es. Domicilio).

Nella riscossione c'è poca discrezionalità.

Nella fiscalità di massa sistema va equiordinato: il contribuente deve adempiere da sè ma occorre che ci sia un efficace apparato di controllo.

A tal fine un sistema è la sostituzione tributaria, un sistema di controlli e un sistema sanzionatorio.

L'adempimento spontaneo è il fulcro della fiscalità di massa, si adempie sotto "minaccia" di controlli.

Il sistema di tutela non è adeguato all'incisività ed all'invasività dei controlli. Non c'è rimedio giuridico contro l'illegittimo esercizio dei poteri di controllo. Il rimedio è sull'atto: l'esercizio illegittimo del potere invalida l'atto. Questa è l'unica attuale tutela.

La fase della riscossione comprende anche poteri straordinari, in alcuni aspetti moderati dalla legge negli ultimi anni (Es. limite minimo di € 8.000,00 di debito d'imposta che deve sussistere per poter iscrivere ipoteca su un immobile). Si è trattato di una composizione di interessi.

Sanzioni: a cosa serve la sanzione? È una conseguenza di una violazione. La sanzione civile ha funzione indennitaria (es. interessi moratori). La sanzione amministrativa era in origine indennitario-afflittiva. Oggi è tutta e solo afflittiva.

Sulle sanzioni penali è intervenuta la CEDU la quale dice che non si può imporre ad uno stesso soggetto e per una stessa fattispecie più sanzioni afflittive: se una sanzione è intrinsecamente afflittiva anche se formalmente amministrativa, non si può applicare insieme ad una sanzione penale. Nel nostro ordinamento penale vige il principio di legalità che non si può usare tra sanzioni amministrative e sanzioni penali. La funzione è la coazione indiretta all'adempimento (la tendenza

è questa), ad esempio comminando una sanzione pari al doppio del tributo. Ci sono strumenti deflattivi che le riducono (es. accertamento con adesione, conciliazione, mediazione tributaria) e che dunque hanno l'effetto di spingere verso un'adesione alle pretese erariali. Quindi la coazione indiretta è anche in questo aspetto.

Secondo Prof. Boria occorre tenere sempre presente la distinzione tra il diritto reale vivente e quello raccontato sui libri: il sistema dovrebbe funzionare secondo regole di giustizia assoluta. Il ruolo dell'Amministrazione finanziaria dovrebbe essere l'agire nell'interesse pubblico e il ruolo del giudice dovrebbe essere quello di un soggetto terzo ed imparziale.

Ma la realtà è diversa e la coazione indiretta, tramite la minaccia di sanzioni (si pensi al caso D&G) si ha anche nella fase amministrativa della potestà impositiva.

Così, è difficile rispondere a criteri di giustizia astratta. Si realizza spesso una giustizia concreta ma con strumenti che possono lasciare perplessi: si pensi al sequestro per equivalente finalizzato alla confisca: può essere una coazione indiretta all'adesione o all'adempimento.

Infatti, c'è la deprecabile tendenza a considerare sempre più le sanzioni come incentivo all'adempimento: l'effetto afflittivo costituisce minaccia avverso l'inadempimento, generando una coazione indiretta. Ad es., nel "sequestro con finalità di confisca per equivalente" il giudice penale sottrae ricchezza al potenziale contribuente, raggiungendo un effetto di coartazione del privato verso l'adempimento. Forse, in via di fatto, tale sequestro sarebbe inapplicabile perché incidente su di un oggetto non esistente (prezzo, prodotto o profitto del reato).

Ci si chiede infatti se questo tipo di sequestro sia sostanzialmente inapplicabile al diritto tributario? Secondo Prof. Boria no, mentre secondo Fedele è inapplicabile perché c'è quello per equivalente.

Lo Stato sociale: prestazioni pubbliche e utilità generali. Le spese sono per le prestazioni pubbliche per cui è connessa la funzione fiscale. Il fenomeno è sempre connesso alla ripartizione del carico fiscale. La misura della fiscalità è condizionata dalla scelta dello Stato sociale.

In generale ad un aumento del welfare deve corrispondere un aumento del prelievo fiscale, mentre spesso la privatizzazione costituisce una mera illusione perché costa alla collettività più delle imposte risparmiate.

"patto intergenerazionale" (espressione di D. Ricardo): in realtà non si tratta di un vero e proprio patto perché è un atto unilaterale. A questo accordo non hanno partecipato le generazioni successive alle prime che l'hanno "stipulato". In virtù del patto intergenerazionale il deficit si è sommato ogni anno e si è creato debito pubblico, trasferito alle future generazioni. Non si è utilizzata la leva corretta (quella fiscale) per finanziare lo Stato sociali. E la riduzione del debito si può avere o con la dismissione di assets (ma è una strada poco redditizia) o con la leva fiscale (ma oggi è difficile immaginare di poter ulteriormente aumentare il livello di pressione fiscale sui contribuenti).