

GUGLIELMO FRANSONI
LEZIONI SUI POTERI CONOSCITIVI NEL DIRITTO TRIBUTARIO

Lezione 1 – Nozioni introduttive

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, al fine di perseguire, congiuntamente, un insieme di scopi comuni, si dotano di organi, strutture ecc. a ciò funzionali – presuppone, quale conseguenza necessaria proprio dell' "organizzazione", il sostenimento di spese comuni. È 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.

Le spese pubbliche e il loro finanziamento

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 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.

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.

Tali mezzi necessari sono, nel mondo moderno, quasi esclusivamente "finanziari", ossia consistono nelle somme monetarie che possono essere impiegate per l'acquisto di beni e servizi. Si può parlare, al riguardo, delle *forme di finanziamento delle spese pubbliche*.

In astratto, si possono concepire sia casi in cui il finanziamento delle spese pubbliche non avviene in forma monetaria (p.es. attraverso servizio personali), sia

LEZIONI SUI POTERI CONOSCITIVI NEL DIRITTO TRIBUTARIO

casi 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).

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*.

La nozione di tributo

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

Da un punto di vista strettamente giuridico, i tributi sono l'insieme di regole che disciplinano in quali circostanze, in quale misura e con quali modalità la generalità dei membri della collettività finanzia, attraverso il contributo pecuniario, le spese pubbliche.

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

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 della Costituzione 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 norme 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.

Le 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.

Le norme tributarie strumentali

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

GUGLIELMO FRANSONI
LEZIONI SUI POTERI CONOSCITIVI NEL DIRITTO TRIBUTARIO

TRIBUTI

Sebbene le norme materiali 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 relative alla riscossione

Se anche tutti coloro che sono obbligati procedessero spontaneamente al pagamento, 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).

L'attuazione dei tributi, tuttavia, 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 per assicurare l'effettiva osservanza delle norme 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.

LEZIONI SUI POTERI CONOSCITIVI NEL DIRITTO TRIBUTARIO

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 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 è, 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 è 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 nozione di "poteri conoscitivi"

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 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*.

Lo studio dei *poteri conoscitivi* nel diritto tributario consiste, appunto, nell'esame delle regole che disciplinano l'azione dei soggetti (che dovremo individuare più oltre) che sono titolari dei poteri previsti dall'ordinamento per l'acquisizione dei dati e delle notizie funzionali al controllo e alla verifica della realizzazione del presupposto, alla corretta determinazione della base imponibile e, in parte, alla riscossione coattiva.

GUGLIELMO FRANSONI
LEZIONI SUI POTERI CONOSCITIVI NEL DIRITTO TRIBUTARIO

Tale studio, cui sono dedicati le presenti “Lezioni” deve partire dalla identificazione dei principi che, nel nostro ordinamento, regolano l’esercizio dei predetti poteri. I poteri

Successivamente, ci occuperemo dei soggetti che li detengono e, poi, delle regole che disciplinano in concreto, conformemente ai principi, l’esercizio dei poteri nonché le forme di tutela.